



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.720886/2012-14
ACÓRDÃO	2001-008.699 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 DE SETEMBRO DE 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATP TECNOLOGIA E PRODUTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2008

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. PRESENÇA DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. ANÁLISE DOS ELEMENTOS FÁTICOS-PROBATÓRIOS.

Demonstrada nos autos, a partir dos elementos probatórios apresentados pela autoridade fiscal, a interposição de pessoas jurídicas na contratação de serviços, mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego, correto o procedimento fiscal ao enquadrar as pessoas físicas, contratadas em tais condições, como segurados empregados do tomador.

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. “PEJOTIZAÇÃO”. TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE PELA FISCALIZAÇÃO. ART. 129 DA LEI 11.196/05.

É lícita a terceirização entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, sendo possível terceirizar a atividade-fim sem que essa circunstância, por si só, gere vínculo de segurado empregado. Entretanto, a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, conforme autorizado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005, está submetida à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração Tributária, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos, acorde decidido pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do voto da e. Ministra Carmen Lúcia, na Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabiano Murga da Silva, Filemon Augusto Assunção de Oliveira, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Gonçalves Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir da parte Recorrente contribuições previdenciárias que se encontram devidamente consubstanciadas nos DEBCAD's nºs. 37.322.053-7 (fls. 3); 37.322.054-5 (fls. 4-18); 37.322.055-3 (fls. 19-31) e 37.322.056-1 (fls. 32-95), relativamente aos períodos compreendidos entre os meses de 01/2008 à competência 12/2008.

Para bem esclarecer os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, colaciono abaixo trecho do relatório do acórdão recorrido:

"(...)

Trata-se de processo de Impugnação em face da obrigação tributária relativa a Contribuições Sociais Previdenciárias apurada mediante Auditoria Fiscal que resultou no lançamento de crédito fiscal lavrado na data de 10/02/12, referente ao período de apuração de 31/01/2008 a 31/12/2008 dos seguintes documentos de créditos:

<i>Debcad</i>	<i>Fl</i>	<i>Valor Principal</i>	<i>Valor total</i>	<i>Descrição Débito</i>	<i>Período Débito</i>	
37.322.053-7	03	889,43		Obrigação Acessória CFL 69		
37.322.054-5	04	694.362.16	1.460.988,53	Obrigação Principal Empresa e SAT/RAT	31/01/2008 a 31/12/2008	

37.322.055-3	19	191.774,82	406.826,99	Segurados	31/01/2008 a 31/12/2008	
37.322.056-1	32	347.073,66	598.896,04	Obrigação Principal Terceiros	31/01/2008 a 31/12/2008	

Em resumo, segundo o Relatório Fiscal (fl. 98132), e demais relatórios integrantes e complementares, foram consignados os seguintes pontos acerca do lançamento:

COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2. Contribuições sociais devidas à Seguridade Social e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, além das contribuições devidas às entidades conveniadas (terceiros) FNDE (Salário Educação), INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, todas incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados a título de Abono e Participações Estatutárias, pelas verbas pagas em acordos firmados no âmbito das Comissões de Conciliação Prévia e pela prestação de serviços realizada por pessoas físicas por intermédio de pessoas jurídicas interpostas.

3. Compõem ainda o presente lançamento, diferença de contribuições devidas às entidades conveniadas (terceiros), incidentes sobre a folha de pagamento da empresa.

DO PERÍODO

4. As infrações constantes do presente Relatório Fiscal ocorreram no período compreendido entre as competências 01/2008 a 12/2008, incluindo o décimo terceiro salário.

DO PROCEDIMENTO FISCAL

8. Para a realização da presente auditoria foram analisados todos os documentos disponibilizados pelo contribuinte em atendimento às intimações realizadas pela fiscalização, conforme Termos de Intimação Fiscal emitidos.

9. Os registros de contabilidade e de folha de pagamento foram apresentados em formato de arquivos digitais, no layout definido pelo Manual Normativo de Arquivos Digitais MANAD, instituído pela Instrução Normativa MPS/SRP n°. 12/2006, com base na Lei n. 10.666, de 08/05/2003, sendo utilizados, ainda, os registros contábeis referentes à Escrituração Contábil Digital transmitida pela empresa ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto n° 6.022, de 22 de janeiro de 2007 (SPED Contábil), utilizados na forma da Instrução Normativa RFB n. 787/2007.

10. A auditoria fiscal apurou, no exame da documentação, fatos geradores de contribuição previdenciária provenientes de valores pagos, devidos ou creditados

pela ATP S/A a segurados empregados a título de Abono, de Participações Estatutárias, de valores pagos em sede de acordos firmados no âmbito das Comissões de Conciliação Prévia e pela prestação de serviços realizada por intermédio de pessoas jurídicas interpostas contratadas, além da diferença de valores apurados relativos às contribuições sociais devidas às entidades conveniadas (terceiros), incidentes sobre a folha de pagamento da empresa.

DOS FATOS GERADORES

12. Passamos a seguir a descrever, de forma detalhada, as características e elementos atinentes a cada fato gerador considerado pela fiscalização na apuração do presente crédito previdenciário.

A ABONO

13. A partir do exame da folha de pagamento da empresa, a fiscalização verificou a existência de valores pagos a segurados empregados a título de proventos sob a rubrica “ABONO SP 2008/09”, código 17311.

14. Intimada a informar, mediante Termo de Intimação Fiscal n. 02, a natureza dessa rubrica de folha de pagamento, indicando o dispositivo legal, contratual ou de acordo/convenção coletiva em que está prevista, assim como os critérios utilizados pela empresa para seu pagamento, a empresa ATP S.A. respondeu indicando que o pagamento de tais valores se encontrava previsto no Acordo Coletivo de Trabalho firmado entre a empresa e o Sindicato das Empresas de Prestação de Serviços a Terceiros, Colocação e Administração de Mão-de-obra e de Trabalho Temporário no Estado de São Paulo SINDPRESTEM, registrado em 06/07/2009 no Ministério do trabalho e Emprego sob número SP004585/2009, conforme Cláusula Quarta, parágrafo primeiro daquele instrumento, conforme segue:

CLAUSULA A QUARTA REAJUSTE SALARIAL

A Empregadora concederá, em 01 de maio de 2008, reajuste salarial de 5 % (cinco por cento) para todos os empregados, cujos salários estejam acima do piso mencionado na cláusula deste Instrumento denominada PISO SALARIAL, não incidindo sobre os salários já reajustados pelo novo piso salarial2.

Parágrafo Primeiro A Empregadora concederá um abono salarial de 30% (trinta por cento) a ser aplicado sobre o salário base de cada empregado, com o pagamento dividido em duas parcelas, sendo 15% deste abono pago até o dia 25/10/2008 e o restante, os outros 15% serão pagos até o dia 25/04/2009, quitando desta forma o abono concedido.

15. Os valores referentes a esse Abono foram efetivamente pagos pela empresa aos segurados empregados na competência 10/2008, conforme demonstrado abaixo, sem entretanto compor o salário de contribuição dos mesmos:

16. À luz da legislação previdenciária, os abonos de qualquer natureza, concedidos em virtude de acordo coletivo ou contrato ou por mera liberalidade pela empresa,

fixos ou variáveis, devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas, tendo em vista a determinação legal de que somente estarão excluídos da incidência de contribuições os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei, conforme art. 28, § 9º, letra "e", item 7, da Lei nº 8.212/1991, acrescido pela Lei 9.711/1998, combinado com o art. 214, § 9º, V, "j", com redação dada pelo Decreto n. 3.265/1999.

17. Os valores referentes à rubrica Abono SP 2008/09, considerados pela fiscalização no presente lançamento fiscal foram identificados pelo código de levantamento AB, tendo sido calculadas e lançadas a diferença das contribuições individuais dos segurados empregados beneficiários, de acordo com a tabela de salário de contribuição então vigente. Planilha mensal de apuração dos valores devidos consta do conjunto de provas anexo a este relatório, em formato digital, juntamente com o Acordo Coletivo de Trabalho citado e declarações prestadas pela empresa.

B PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS

18. Da análise dos registros contábeis da empresa foram identificados valores devidos a título de "participações estatutárias" a dirigentes da mesma, na competência 12/2008, conforme lançamentos efetuados a crédito na conta contábil número "210501006 PARTIC. ESTATUTARIAS A PAGAR", do grupo Passivo, com contrapartida a débito da conta contábil patrimonial do grupo Lucros/Prejuízos Acumulados, número "240205003 transitória SPED".

19. As pessoas físicas beneficiárias do pagamento/crédito dos referidos valores foram as seguintes:

Nome	CPF	Cargo
JOSÉ OSVALDO DA CUNHA DO NASCIMENTO	046.162.351-04	Diretor Canais Atendimento
JUAREZ LOPES CANÇADO	083.268.786-34	Membro Conselho Administração
DURAI S VOGADO BARRETO	417.843.241-91	Diretor Administração, Finanças e Controle
ANDREA P S IELO DE FREITAS	507.723.170-20	Diretora Tecnologia e Produtos

20. De fato, do Estatuto Social da empresa ATP S.A., aprovado em 08/05/2007 e registrado na Junta Comercial do Distrito Federal em 24/05/2007, sob número 20070286019, consta a previsão, em seu artigo 27, de dedução de até 5% (cinco por cento) do resultado do exercício para distribuição aos membros de seu corpo executivo, nos termos do art. 190 da Lei 6.404/76.

21. Esta lei, no artigo citado, prevê o pagamento de participações estatutárias a empregados, administradores e partes beneficiárias, dispondo ainda que essa distribuição deverá ser feita com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada, deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto de Renda.

22. O pagamento ou crédito de participação estatutária nos lucros regida pela Lei nº 6.404/1976 deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias em qualquer caso, posto que se trata de uma forma de contraprestação por serviços prestados, além de não estar incluída entre as verbas que têm previsão legal de não incidência.

23. Os valores referentes à rubrica Participações Estatutárias, considerados pela fiscalização no presente lançamento fiscal foram identificados pelo código de levantamento PE. Planilha de apuração dos valores devidos consta do conjunto de provas anexo a este relatório, em formato digital, juntamente com o Estatuto Social da empresa e Razão Contábil das contas citadas. Ressalte-se que não houve lançamento das contribuições dos segurados, uma vez que os beneficiários já se encontravam contribuindo pelo teto máximo do salário de contribuição vigente à época.

C ACORDOS ARBITRAIS

24. Durante o exercício de 2008 a empresa ATP S.A. realizou pagamentos em decorrência de acordos efetuado com segurados empregados no âmbito das Comissões de Conciliação Prévia Empresarial-CCPE.

25. A Comissão de Conciliação Prévia, instituída na forma da Lei nº.9.958/2000, tem como objetivo promover a conciliação preventiva do ajuizamento das demandas, sem a necessidade de intervenção da Justiça Trabalhista. De acordo com o art. 136 da Instrução Normativa SRP n. 03, de 14/07/2005, e art. 107 da Instrução Normativa RFB n. 971, de 13/11/2009, é de competência da Receita Federal do Brasil-RFB apurar e constituir os créditos previdenciários decorrentes do pagamento de remuneração estipulada na conciliação.

26. Os valores pagos aos segurados empregados em decorrência dos acordos foram contabilizados na conta contábil do grupo despesa cód. 410101055 Acordo Arbitral. A empresa apresentou como documentação de suporte aos lançamentos contábeis os Termos de Conciliação efetuados.

27. O lançamento dos valores referentes a essa rubrica, considerados pela fiscalização, foram identificados pelo código de levantamento AA. Planilha de apuração dos valores devidos consta do conjunto de provas anexo a este relatório, em formato digital, juntamente com os Termos de Conciliação citados. D

28. A ATP S.A. declarou, no período de 01/2008 a 12/2008, inclusive guias referentes ao décimo terceiro salário, (competência 13/2008), GFIP com códigos

não condizentes com o FPAS da empresa (515) para o estabelecimento matriz e diversas filiais, conforme relatório de variação de códigos em anexo.

29. Para o FPAS 515, o código correto a ser informado em GFIP para o campo Outras Entidades é o 0115, referente à destinação de contribuições para as entidades FNDE (Salário Educação), INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, totalizando uma alíquota de 5,8% (cinco vírgula oito por cento) incidente sobre a remuneração dos segurados empregados da empresa.

30. De fato, conforme apurado no relatório de variação de códigos em um mesmo estabelecimento, a empresa informou, de forma aleatória e incorretamente, os códigos "1" e "67", para estabelecimentos diversos, gerando uma diferença de contribuição de 3,1% (três vírgula um por cento) para o código informado "1" e 2,5% (dois vírgula cinco por cento) para o código informado "67".

31. Intimada para corrigir as GFIP, (TIF n. 03) informando o código 0115 para os estabelecimentos com erro no campo Outras Entidades, a empresa providenciou a correção no prazo e nos termos da intimação.

32. O lançamento dos valores referentes a essa rubrica, considerados pela fiscalização, foram identificados pelo código de levantamento DT, tendo sido utilizadas as informações de remuneração declarada em GFIP para composição da base de cálculo da diferença de contribuição apurada.

E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR SEGURADOS EMPREGADOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA

33. A partir do exame da contabilidade da empresa, a fiscalização verificou a contratação de diversas empresas prestadoras de serviços de informática pela ATP S.A., no ano de 2008.

34. O reconhecimento contábil de tais contratações se deu em contas de resultado, do grupo Despesa, de código 410601005 "CONSULTORIA DE INFORMÁTICA" e na conta de Passivo 210101001 "FORNECEDORES" com contrapartida a débito da conta contábil patrimonial do grupo Lucros/Prejuízos Acumulados, número "240205003 transitória SPED".

35. A empresa foi intimada a apresentar toda a documentação de suporte aos lançamentos contábeis efetuados, assim como os contratos de prestação de serviço firmados com essas empresas (TF n. 02 e 03). Da análise dessa documentação restou evidenciada a utilização, pela ATP S.A., de pessoas jurídicas interpostas com a finalidade de promover, de fato, a contratação e utilização de da mão de obra de segurados empregados, em caráter não eventual, mediante contraprestação e em regime de subordinação, procurando assim mascarar a formalização da relação de trabalho de forma a se esquivar dos encargos trabalhistas e previdenciários que seriam devidos.

37. Conforme será demonstrado, a contratação de tais empresas para prestação de serviços, de fato, se prestou somente a simular a real atuação, como segurados

empregados na ATP S.A., das seguintes pessoas físicas, no período de 01/2008 a 12/2008, todas elas sócias das referidas empresas prestadoras:

39. Os serviços contratados pela ATP S.A. junto a tais empresas possuem relação inequívoca com o objeto social da contratante, evidenciando a contratação de mão de obra especializada, através das empresas prestadoras interpostas, para execução de serviços diretamente associados à sua atividade fim.

40. Em seu Estatuto Social aprovado em 08/05/2007 e registrado na Junta Comercial do Distrito Federal em 24/05/2007, sob número 20070286019, consta no artigo 4º e seu parágrafo único o objeto da empresa ATP S.A., que compreende a execução, dentre outras, das seguintes atividades:

- Processamento, preparação e gerenciamento eletrônico de documentos; • Desenvolvimento, implantação e operação de soluções para gestão e operação de correspondentes bancários; •*

- Microfilmagem de documentos, impressão eletrônica de formulários; • Desenvolvimento, implantação e gestão operacional de sistemas integrados de arrecadação e pagamentos; •*

Atividades especializadas de consultoria organizacional e tecnológica;

- Desenvolver e disponibilizar equipamentos, sistemas e serviços de informática; •*

Conceber, desenvolver, intermediar, implantar, controlar, executar, operar e divulgar produtos e serviços de natureza tecnológica.

41. Já as atividades contratadas junto às empresas prestadoras de serviço, de acordo com as cláusulas contratuais pactuadas, em seu escopo geral envolvem a execução de serviços diversos na área de informática/tecnologia da informação.

42. Percebe-se claramente aqui a relação inequívoca de tais atividades com o objeto social da contratante. De fato, não há como uma empresa que se propõe a desenvolver projetos de sistemas informatizados e a prestar serviços de assessoria e consultoria desses sistemas, além de comercializá-los, fazê-lo a contento sem a contratação de desenvolvedores e analistas, gerentes de projetos, gerentes de conta, vendedores e supervisores.

44. Atividades-fim e atividades-meio, de acordo com o enunciado, diferenciam-se segundo a sua essencialidade para a empresa contratante. As atividades que integram o objeto social de uma empresa indicam sua atividade-fim, não sendo permitida sua terceirização, que deve se restringir somente às suas atividades meio, ou seja, aquelas não integrantes de seu objeto social. Ainda conforme o inciso I do mesmo Enunciado, é proibida a contratação de trabalhadores por empresa interposta, exceto nos casos de trabalho temporário, situação não aplicável ao caso em tela.

45. Apesar de indicar a não exclusividade da prestação de serviços por parte das contratadas em todos os contratos firmados, a ATP S.A. condiciona a atuação das supostas empresas mediante cláusulas que evidenciam tanto a subordinação

hierárquica dos prestadores de serviço quanto sua dependência econômica e técnica, inerentes à uma relação de emprego.

46. Tais cláusulas, padronizadas, estipulam que a contratante ATP S.A. determinará não só o local da realização dos trabalhos como também o horário de sua execução, condicionando ainda, à sua expressa autorização, o acesso físico das "pessoas jurídicas" às suas dependências. Há também a previsão, ainda, de supervisão direta da execução dos serviços a ser exercida pela contratante, mediante interlocutor indicado.

47. Outrossim, a existência de determinação contratual do cumprimento de 168 (cento e sessenta e oito) horas/mês de trabalho, perfazendo uma média de 42 (quarenta e duas) horas semanais de trabalho por contrato, enfatiza não só a não eventualidade e a pessoalidade na prestação de serviços, posto que se tornaria impossível a um contratado prestar serviços a outro empregador fora do horário acordado, como também a completa dependência econômica existente no vínculo contratual. De outro lado, resta claro também pela análise dos contratos firmados que os prestadores de serviço contratados não podem trabalhar de acordo com suas preferências ou sua vontade, nem seguir seus métodos próprios de trabalho, mas sim acatar a orientação técnica exclusiva do empregador.

48. Ainda com relação à pessoalidade na execução dos serviços, pela análise de documentos apresentados pela ATP S.A. e sua confrontação com a base de dados constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil-RFB, verificou-se que em todas as contratações atuavam efetivamente na prestação de serviços os sócios das empresas contratadas. A previsão contratual de utilização de "colaboradores" pelas empresas prestadoras na prática não aconteceu. Em pesquisa efetuada nas GFIP Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social entregues por essas empresas no período da efetiva prestação de serviços, apurou-se a seguinte situação:

Não constam GFIP nos sistemas da RFB para as empresas:

<i>04.633.030/0001</i>	<i>96 CARLOS ALBERTO ALVES OLIVEIRA INFORMÁTICA LTDA</i>
<i>07.857.990/0001</i>	<i>28 FRED DE SENA RIBEIRO</i>
<i>06.271.109/0001</i>	<i>40 HUBBLE INFORMÁTICA LTDA.</i>
<i>03.968.216/0001</i>	<i>33 SSRG SERVIÇO</i>
<i>07.240.892/0001</i>	<i>47 TRITECH CONSULTORIA E INFORMÁTICA LTDA.</i>
<i>07.219.047/0001</i>	<i>90 VÍTOR COELHO LESSA PORTO</i>

Consta GFIP SEM MOVIMENTO para as seguintes empresas, no período de prestação de serviços:

08.699.136/0001	43 ANDERSON RODRIGUES MOREIRA ME
10.313.119/0001	78 LC8 SOLUÇÕES EM INFORMÁTICA LTDA

As empresas a seguir apresentaram GFIP única e exclusivamente nos meses em que houve faturamento advindo do contrato de prestação de serviço firmado, tendo em vista a obrigação contratual de apresentação de Certidões Negativas e Guias da Previdência Social GPS para o recebimento dos valores devidos pelo contratante, tendo como único segurado informado o próprio sócio.

09.505.013/0001	97 ANDERSON RODRIGUES MOREIRA ME	
10.377.061/0001	ELDER VANDO CANDIDO DA SILVA JUNIOR	ME
10.313.119/0001	LC8 SOLUÇÕES EM INFORMÁTICA LTDA	ME
09.113.451/0001	00 MOREIRA & DE PAULA SISTEMAS LTDA ME	
07.240.892/0001	TRITECH CONSULTORIA E INFORMÁTICA LTDA	
07.148.617/0001	06 UM GRAU PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA	

O restante das empresas apresentou GFIP em todo o período fiscalizado, tendo como único segurado informado o próprio sócio.

50. O comportamento errático das supostas pessoas jurídicas prestadores de serviço no que se refere ao cumprimento da legislação federal tributária também pôde ser constatado pelas consultas efetuadas pela fiscalização em Declarações do Imposto Retido na Fonte-DIRF, em que a maioria das empresas prestadoras de serviço, apesar de apresentar faturamento médio mensal acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) junto à ATP S.A., não constam como beneficiárias de rendimentos em nenhuma declaração. Quando houve a informação, a empresa ATP S.A. figura como principal fonte pagadora para as empresas prestadoras de serviço, sendo responsável por aproximadamente 95% (noventa e cinco por cento) da receita auferida pelas empresas contratadas no período fiscalizado. Somente de maneira pontual, porém com valores insignificantes em comparação ao obtido junto à ATP S.A., verificou-se receita advinda de outra fonte pagadora (telas de consulta em anexo).

51. No tocante à remuneração devida aos prestadores, todos os contratados faziam jus a honorários fixos mensais, sendo previsto ainda o pagamento de horas extras, caracterizando a onerosidade e não eventualidade da prestação dos serviços. De fato, a utilização de notas fiscais de numeração sequencial pelos prestadores de serviço, conforme planilha de apuração anexa, demonstra mais uma vez não ter havido, como regra geral, enquanto vigente a contratação junto à ATP S.A. qualquer outra fonte de receita para as empresas contratadas.

52. Essa excessiva dependência de recursos do tomador de serviços põe em cheque a real capacidade econômica das supostas empresas prestadoras de serviço e, em última análise, sua própria finalidade, posto que de fato não assumem o risco econômico das atividades desenvolvidas. Esse é suportado totalmente pela contratante ATP S.A., única a apresentar condições econômico financeiras suficientes para tanto.

53. Vê-se, portanto, pelo não cumprimento da legislação vigente, que a situação das empresas contratadas indica sua quase informalidade ou inexistência de atividade produtiva no período, o que somente vem demonstrar o intuito de interposição simulada na contratação das mesmas para atuação de seus sócios junto à ATP S.A. como empregados, efetivamente.

54. Outro ponto a ser destacado é a utilização de endereços como domicílio tributário semelhantes entre si por algumas das empresas prestadoras de serviço, conforme pesquisa efetuada nos dados cadastrais das mesmas junto à RFB, assim como a indicação do endereço do próprio sócio como endereço da empresa, a saber:

...

55. Cabe destacar, ainda, que a ATP S.A. concedia expressamente aos contratados mediante pessoa jurídica, conforme contrato, alguns benefícios inerentes à condição de segurados empregados, tais como a disponibilização de aparelhos de telefonia celular, reembolso dos gastos efetuados com combustível e despesas de hospedagem, alimentação e transporte. O Anexo III deste Relatório contém lançamentos contábeis que comprovam a existência dessas despesas.

56. Outra situação verificada foi o pagamento, mediante Nota Fiscal, não só de horas extras devidas às “pessoas jurídicas”, mas também de valores a título de PLR Participação nos Lucros e Resultados, conforme lançamentos contábeis identificados, como se se referissem a serviços/despesas extraordinárias. De fato, conforme folha de pagamento rubrica 440, houve pagamento de participação de lucros e resultados aos empregados da ATP S.A., nas competências 02/2008 e 12/2008.

57. O próprio histórico dos lançamentos efetuados na contabilidade também denotam claramente que a relação da ATP S.A. se dava na realidade com as pessoas físicas contratadas, e não com as interpostas empresas.

58. Ante todo o exposto, conclui-se que, de fato, a ATP S.A. buscou mascarar relações de emprego mediante a contratação de pessoas jurídicas unipessoais interpostas, se eximindo do correto cumprimento de suas obrigações, cerceando direitos trabalhistas e previdenciários e se esquivando do recolhimento dos tributos devidos.

59. Tal prática configura-se como simulação, ou seja, houve o afastamento do ato real (utilização de segurados empregados), com uma roupagem diversa (contratação de pessoa jurídica).

60. O art. 9º da CLT declara nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na Consolidação, aplicando-se o princípio da primazia da realidade, de modo que os fatos aqui narrados e documentados sobrepõem-se aos aspectos formais que envolvem as contratações.

61. Deve, portanto, a empresa contratante ATP S.A. ser responsabilizada pelo reconhecimento da relação de emprego havida com os segurados empregados contratados, na forma dos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT e, conseqüentemente, por todos os encargos previdenciários incidentes sobre a remuneração dos mesmos, conforme art. 28, inc. I, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Seguem os dispositivos legais citados:

...

62. Importante por fim ressaltar que a caracterização da utilização da força de trabalho de segurados empregados pela ATP S.A., mediante contratação de pessoas jurídicas, não importa em desconstituição ou não reconhecimento das mesmas. Afirma-se somente, conforme fartamente demonstrado, a existência de relação empregatícia de fato entre a ATP S.A. e os segurados contratados, no período fiscalizado, cuja remuneração recebida foi considerada como de natureza salarial, previdenciários.

AUTO DE INFRAÇÃO AI/DEBCAD N. 37.322.0537 COMPROT 10166.720.886/

79. Trata-se de infração praticada pela empresa por apresentar GFIP Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, infringindo, assim, o disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 6º, combinado com art. 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

80. A infração em epígrafe ocorreu nas competências 01/2008 a 11/2008.

81. A ATP S.A. declarou GFIP com códigos não condizentes com o FPAS da empresa (515) para o estabelecimento matriz e diversas filiais.

82. Para o FPAS 515, o código correto a ser informado em GFIP para o campo Outras Entidades é o 0115, referente à destinação de contribuições para as

entidades FNDE (Salário Educação), INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, totalizando uma alíquota de 5,8% (cinco vírgula oito por cento) incidente sobre a remuneração dos segurados empregados da empresa.

83. A empresa informou, de forma aleatória e incorretamente, os códigos "1" e "67", para estabelecimentos diversos, gerando uma diferença de contribuição de 3,1% (três vírgula um por cento) para o código informado "1" e 2,5% (dois vírgula cinco por cento) para o código informado "67".

84. A multa aplicada a essa conduta está preceituada no art. 32 § 6º da Lei nº 8.212/1991 com redação conferida pela Lei nº 9.528/1997 (anteriormente citado) combinado com os art. 283 e 284, incisos III e art. 373, do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, republicado no DOU em 12/5/1999:

NOTA: Valores atualizados, a partir de 1º de janeiro de 2012, pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 2, de 06/01/2012, para R\$ 1.617,12 (um mil, seiscentos e dezessete reais e doze centavos) a R\$ 161.710,8 (cento e sessenta e um mil, setecentos e dez reais e oito centavos), respectivamente.

85. A tabela a seguir demonstra, por competência, o valor do limite legal e o valor da multa:

...

86. Com isso, o valor total do presente auto-de-infração equivale a R\$ 889,42 (oitocentos e oitenta e nove reais e quarenta e dois centavos).

87. Cabe ressaltar que a lavratura do presente Auto de Infração e a aplicação da multa acima descrita se devem ao fato de que para as competências em que houve essa infração, as multas a serem aplicadas são as dispostas na Lei nº 8.212/1991 de acordo com a redação anterior à MP nº 449/2008 (convertida na Lei 11.941/2009), tendo em vista se tratar de campo destinado a informações relativas a terceiras entidades e não a contribuições sociais devidas à Seguridade Social.

DOS REPRESENTANTES LEGAIS E PROCURADORES

111. Os corresponsáveis, assim entendidos os diretores da empresa no período do lançamento, encontram-se elencados no relatório demonstrativo Relatório de Vínculos, anexo ao presente Auto de Infração, e foram identificados a partir da análise dos documentos de constituição da pessoa jurídica e posteriores alterações, apresentadas à fiscalização pelo contribuinte.

112. Encontra-se anexa a este relatório, juntamente com o conjunto de provas, a documentação pessoal dos corresponsáveis e de seus bastantes procuradores, com respectivas cópias das procurações firmadas.

DA RESPONSABILIZAÇÃO DOS ADMINISTRADORES

113. De acordo com o CTN, em seu art. 135 inciso III, os administradores das empresas devem ser pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias da empresa advindas de atos praticados por infração à lei tributária:

114. Os fatos citados e documentados neste relatório (itens 33 a 63), serviram de base para a apuração de infrações previdenciárias, todas advindas da simulação da contratação de segurados empregados mediante pessoa jurídica interposta, com violação expressa ao artigo 3º da CLT.

115. Devem, portanto, também ser responsabilizados pela obrigação tributária ora constituída todos os representantes legais da empresa no período, seja por conivência ou por participação direta na simulação demonstrada, elencados no Relatório de Vínculos, integrante do presente Auto de Infração.

DA MULTA APLICADA

116. Com a edição, em 03/12/2008, da Medida Provisória no 449 (convertida na Lei 11.941 em 27/05/2009) a aplicação da multa em lançamento de ofício sobre a totalidade ou diferença de contribuições previdenciárias apuradas passou a ser DA MULTA APLICADA 116. Com a edição, em 03/12/2008, da Medida Provisória no 449 (convertida na Lei 11.941 em 27/05/2009) a aplicação da multa em lançamento de ofício sobre a totalidade ou diferença de contribuições previdenciárias apuradas passou a ser regida pelo artigo 44 da Lei no 9.430, de 27/12/1996, tendo em vista a revogação do inciso II do art.35 e a inclusão, por aquela MP, do art. 35A, ambos da Lei no 8.212/91, nos seguintes termos:

117. De acordo com o contido na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional CTN, deve-se aplicar a penalidade menos severa ao contribuinte, relativamente aos fatos geradores ocorridos até a competência 11/2008 (mês imediatamente anterior ao início da vigência da MP 449/2008), devendo para isso se proceder à comparação, para a mesma conduta, entre as penalidades previstas na legislação anterior e posterior à referida Medida Provisória. Diz o CTN:

118. Os fatos geradores objeto do presente lançamento fiscal enquadram-se na conduta prevista no inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96, haja vista o não recolhimento das contribuições devidas incidentes sobre os mesmos concomitantemente com sua não declaração em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social GFIP.

119. A legislação anterior cominava, para essas condutas, a aplicação das multas previstas no já citado inciso II do art. 35 da Lei 8.212./91(não recolhimento) e no art. 32 § 5º da mesma lei (não declaração em GFIP), verbis:

120. Portanto, no caso em tela, deve ser aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte, em cada competência, após a comparação entre os valores decorrentes da aplicação das multas previstas na legislação anterior e posterior. A Tabela I em anexo traz um comparativo dos valores referentes às multas aplicadas em uma e outra situação.

121. Importante ressaltar que referida comparação exclui os valores devidos referentes às contribuições para outras entidade e fundos, pois a multa a ser aplicada para essas contribuições será sempre a disposta na legislação anterior (24%), tendo em vista a não obrigatoriedade de sua declaração em GFIP.

Houve aperfeiçoamento do presente lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo, realizada por meio Pessoal (Gerente) em 14/02/12 (fl. 03 , 04 , 32 , 923 , 924 , 925). Houve aperfeiçoamento do presente lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo, realizada por meio Pessoal (Gerente) em 14/02/12 (fl. 03 , 04 , 32 , 923 , 924 , 925).

IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo apresentou Impugnação (fl. 10271041), rna data de 15/03/12, com a juntada de documentos comprobatórios e alegação cujos pontos relevantes para apreciação do litígio são os seguintes:

A-ABONO SALARIAL

A Impugnante não contestará a exação da contribuição previdenciária incidente sobre as verbas pagas a esse título e informa solicitará o parcelamento no prazo da defesa com a redução da multa.

B PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS

Em dezembro de 2008, foram pagas remunerações a título de participações societárias a dirigentes da Impugnante, de acordo com o seu estatuto social, no montante de R\$ 837.732,14. Sobre esses valores, a Impugnante recolheu a devida contribuição previdenciária sob a alíquota de 20% no valor de R\$ 167.546,43 conforme se faz prova o documento anexo.

Ocorre que a contribuição previdenciária foi recolhida em 20/01/2009, período esse não fiscalizado pelo Sr. Auditor, que se restringiu ao ano-calendário de 2008.

Por outro lado, a fiscalização apurou o valor total de pagamento de participações estatutárias de R\$ 882.062,06 conforme Discriminativo do Débito, gerando uma diferença de R\$ 44.329,92. Esse valor foi pago ao Sr. Sergio Darcy.

Nesse tocante, a Impugnante não contestará a exação da contribuição, .o previdenciária incidente sobre essa verba e informa que estará recolhendo a no prazo da defesa com a redução de multa.

C ACORDOS ARBITRAIS

Conforme apurado pelo Sr. Auditor Fiscal, durante o exercício de 2008, a empresa Impugnante realizou pagamentos em decorrência de acordos efetuados com segurados empregados no âmbito das Comissões de Conciliação Prévia Empresarial-CCPE, destinadas a promover a conciliação preventiva na rescisão contratual de trabalho, sem a necessidade de intervenção da Justiça Trabalhista. Entretanto, apesar do fato da Impugnante ter recolhido a contribuição previdenciária sobre as verbas rescisórias, conforma se comprova pelos

documentos ora juntados (Doc. 3) pretende o Sr. Auditor Fiscal fazer incidir a contribuição sobre parte do pagamento pago a título de ajuda de custo e ganho eventual com caráter indenizatório, utilizando como base de cálculo o valor de R\$ 206.340,71.

Conforme se verifica dos Termos de Conciliação analisados (Doc. 4), os pagamentos foram feitos mediante várias rubricas (ajuda de custo, indenização, etc.), mas os valores questionados pela Fiscalização referem-se a verbas pagas a título de ajuda de custo, ganho eventual e indenização pelo trabalho, sobre as quais a Impugnante não recolheu as contribuições previdenciárias por disposição expressa na legislação, a teor do que dispõe o art. 28, §92, da Lei n. 8.212/91:

...

Conforme se depreende do texto acima, as verbas pagas a título de ganho eventual ou ajuda de custo não integram o salário-de-contribuição e, portanto, não há incidência da contribuição previdenciária.

Os acordos realizados pela Comissão de Conciliação Prévia Empresarial-CCPE, que frise-se não se confundem com as verbas rescisórias, tiveram o intuito claro de garantir a conciliação entre a empresa e o empregado e garantir a esse a devida reparação pela perda do emprego, conforme documentado nos próprios Termos de Conciliação efetuados, onde consta expressamente a ajuda de custo ou indenização como parte do pagamento.

Dessa forma, o título "Acordo Arbitral" foi utilizado para denominar essas rubricas nos livros contábeis a fim de se referir aos pagamentos feitos em âmbito arbitral, mas sua real natureza corresponde a uma ajuda de custo ou ganho eventual com total caráter indenizatório.

A título de exemplo, no caso da rescisão do Sr. Renato Diniz, o Termo de Conciliação expressamente indica o pagamento de "ajuda de custo por transferência para São Paulo".

Outra comprovação se dá com o ex-funcionário Sidclei de Farias Araújo, cujo salário era de R\$ 2.605,76, mas na conciliação foi feito acordo para pagá-lo o valor de 20.000,00, ou seja, bem superior à remuneração mensal e, portanto, completamente desvinculado de seu salário.

Essas ajudas não constituem acréscimo patrimonial em razão do caráter indenizatório e, portanto, não integram o salário.

...

Para fins de tributação, a própria Lei 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social excluem essas verbas da incidência da contribuição previdenciária por não integrarem a base de cálculo, ou seja, o salário-de-contribuição.

Mesmo entendimento tem sido do E. Superior Tribunal de Justiça:

Outrossim, independente do nome dado às verbas pagas, pode-se verificar que a sua natureza tem o caráter indenizatório e não remuneratório por não corresponder a contraprestação de um serviço a ser remunerado, mas sim como compensação ou indenização com o fim de proteger e auxiliar o trabalhador.

Nesse sentido, em recente decisão, o E. Superior Tribunal de Justiça se manifestou a respeito da relação indenização x prestação do serviço: corresponder a contraprestação de um serviço a ser remunerado, mas sim como compensação ou indenização com o fim de proteger e auxiliar o trabalhador.

Nesse sentido, em recente decisão, o E. Superior Tribunal de Justiça se manifestou a respeito da relação indenização x prestação do serviço:

No caso, conforme fazem provas os próprios Termos de Conciliação analisados pela Fiscalização, os valores em discussão têm natureza meramente indenizatória e eventual uma vez que pagos desvinculados dos salários e firmados uma única vez, em 2008, em épocas inclusive diversas do momento da rescisão do contrato de trabalho.

Assim sendo, as verbas pagas a título de ajuda de custo e de caráter eventual e indenizatório, oriundas do acordo no momento da rescisão contratual, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, não sendo devida, portanto, a sua exação pelo presente auto.

Por outro lado, apenas a título de argumentação, ainda no caso da remota hipótese de que não seja considerado o caráter indenizatório das verbas pagas oriundas dos acordos firmados em CCPE, é consabido que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando há o pagamento dos mesmos, ainda que a menor, conta-se o prazo decadencial para o Fisco lançar uma eventual diferença a recolher a partir da ocorrência do fato gerador.

No caso em tela, como se trata de tributo sujeito a posterior homologação pelo Fisco e o fato gerador é própria prestação do serviço, e in casu, as prestações que estão sendo tributadas foram realizadas em período anterior a cinco anos da data do lançamento do diferencial cobrado, estando inexoravelmente atingidas pela decadência do direito do fisco lançar.

Não é outro o entendimento dos Tribunais Superiores, senão vejamos a decisão do TRF3:

Do mesmo modo, o STF decidiu pelo mesmo entendimento, conforme o excerto do Acórdão proferido no RE 569.0563/PA:

D PAGAMENTOS A PESSOAS JURÍDICAS

Primeiramente, importante ressaltar que não é de competência do Sr. Auditor Fiscal desconsiderar ato jurídico perfeito e acabado, configurado na personalidade jurídica do prestador de serviço, um vez que fere direitos e garantias fundamentais estabelecidas pela CF/88.

Tanto é que, no documento integrante do Auto de Infração lavrado, intitulado de "FLD Fundamentos Legais do Débito", não consta qualquer dispositivo legal ou constitucional que atribua à fiscalização, poderes para decidir sobre a desconstituição da personalidade jurídica do prestador de serviço ou da relação jurídica firmada com a Impugnante, tomadora do serviço.

Ademais, ad argumentandum tantum, se acaso houvesse a suposta simulação alegada pelo Auditor autuante, o que de fato não houve, tal desconconsideração da personalidade jurídica só seria possível mediante autorização do Poder Judiciário, a teor do art. 50 do Código Civil que assim dispõe, in verbis:

A propósito, assim dispõe o art. 129, da Lei nº 11.196/2005:

"Art 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil."

A respectiva norma reforça o entendimento de que uma pessoa jurídica deve ser tratada tão somente como pessoa jurídica para fins fiscais e previdenciários, não podendo, portanto ser equiparada à pessoa física, salvo nas hipóteses de aplicação do artigo 50 do Código Civil, ou seja, quando houver desvio de finalidade ou confusão patrimonial, precedida de autorização judicial, o que não houve no caso em apreço.

E não há que se falar na aplicabilidade da norma inserida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, eis que a mesma se trata de norma de eficácia limitada, não podendo ser aplicada no caso em tela, uma vez que depende de regulamentação.

Logo, não há norma legal que autorize o Auditor Fiscal a desconsiderar atos ou negócios jurídicos, realizados pela Impugnante, no exercício de suas atividades, sendo descabida a desconconsideração levada a efeito no auto de infração investido.

Vislumbrando por outro norte, também observamos que o Fiscal está a realizar a desconstituição de contratos firmados entre pessoas jurídicas, que foram constituídas regularmente, tendo sido respeitadas todas as formalidades legais, ou seja, tratam-se de atos jurídicos perfeitos e acabados, tanto as relações contratuais das PJ's com a Impugnante, quanto a constituição das mesmas.

Como é consabido, ato jurídico perfeito é aquele já realizado e acabado, segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou, pois já satisfaz todos os requisitos formais para gerar a plenitude dos seus efeitos, tornando-se, portanto, completo ou aperfeiçoado.

Neste contexto, não existe lei que autorize qualquer agente administrativo a desconstituir os atos juridicamente perfeitos, consubstanciados na constituição das PJ's e nos contratos de prestação de serviços firmados entre elas e a Impugnante, como quer equivocadamente realizar a Autoridade Fiscal autuante.

E nem há que se falar na aplicabilidade, in casu, do Art. 135 do CTN, haja vista que o Auditor Fiscal não logrou êxito em provar que houve a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, ou do estatuto.

Ainda assim, o Auditor alega que não houve a desconstituição ou o não reconhecimento das pessoas jurídicas contratadas, como se observa do teor do parágrafo 62 do Relatório Fiscal das Infrações, aduzindo tratar-se somente de restar demonstrada "a existência de relação empregatícia de fato entre a ATP S.A. e os segurados contratados (...) cuja remuneração recebida foi considerada como de natureza salarial, portanto como salário-de-contribuição para fins previdenciários".

Tal alegação não tem visos de procedência, vez que inexiste relação de emprego entre pessoas jurídicas, daí, é de se indagar: Como o Auditor alega existir uma relação de emprego entre a ATP e as pessoas jurídicas que contratou, sem as desconstituir ou não as reconhecer?

Logo, não há como acolher a alegação do Fiscal autuante, de que para exigir a tributação em tela, não desconsiderou a personalidade jurídica das contratadas ou não as reconheceu, como alega em sua equivocada autuação.

Ademais, alega a Auditoria Fiscal que "os serviços contratados pela ATP S.A. junto a tais empresas possuem relação inequívoca com o objeto social da contratante, evidenciando a contratação de mão de obra especializada, através das empresas prestadoras interpostas, para execução de serviços diretamente associados à sua atividade-fim.

Conclui, ainda, que "não há como uma empresa que se propõe a desenvolver projetos de sistemas informatizados e a prestar serviços de assessoria e consultoria desses sistemas, além de comercializá-los, fazê-lo a contento sem a contratação de desenvolvedores e analistas, gerentes de projetos, gerentes de conta, vendedores e supervisores".

Ora, Ilustre Julgador, nada mais absurdo! Além do Agente fiscal não ter competência para desconsiderar os atos praticados pela Impugnante com os seus prestadores, os argumentos acima não possuem qualquer fundamento.

Se o Auditor Fiscal tivesse verificado com atenção os atos societários, constataria que a ATP, nos termos de seu estatuto social vigente à época do período fiscalizado (2008) e de seu estatuto atual, além de serviços de informática, tem como objeto a prestação de inúmeros outros serviços, tais como serviços de retaguarda, compensação de cheques e outros papéis, impressão eletrônica de documentos e dados, microfilmagem de documentos, emissão, custódia e

processamento de títulos, documentos e dados, entre outros e não apenas serviços de informática.

E para atender ao objeto social, que inclui inúmeros serviços conforme se verifica dos contratos firmados com seus clientes no ano de 2008 (Doc. 5), a Impugnante desenvolveu software e realizou inúmeras atividades-meio na área de informática uma vez aqueles serviços estão intrinsecamente ligados ao sistema da informação. Essa atividade-meio, no entanto, não corresponde à utilização dos prestadores de serviço (PJ's contratados) para atender aos clientes da Impugnante.

Ao contrário, para projetos específicos ou de manutenção (Doc. 5), contrata as pessoas jurídicas para dar suporte e apoio técnico interno, à própria Impugnante, fazendo o equipamento ou sistema de informação operar ainda que nas dependências de terceiros, o que não há qualquer abuso de direito, uma vez que faz as contratações nos exatos termos legais. Em suma, a Impugnante não contrata as empresas de informática para prestar serviços aos seus clientes, atuando na atividade-fim, mas sim para assessorá-la nos seus sistemas de informação a fim de permitir o desenvolvimento e atendimento de suas demandas, que, repita-se, envolve inúmeros serviços.

Importante ressaltar, ainda, que a Impugnante é uma empresa exclusivamente de prestação de serviços, conforme atestam todos os contratos firmados pela Impugnante com os seus clientes, as respectivas notas fiscais e cópias das DIPJ's com o seu faturamento relativo ao ano de 2008 (Doc. 5), não comercializando produtos de informática aos seus clientes. Assim, não há que se falar que os profissionais foram contratados para desenvolver produtos aos clientes da Impugnante.

Ademais, a Impugnante mantinha, em 2008, 68 (sessenta e oito) funcionários devidamente contratados (Doc. 6) para os seguintes cargos técnicos e de gestão na área de informática: Técnico de suporte, Técnico de produção, Técnico de processos e redes, Analista de Tecnologia em Informação, Analista de Operação e Implantação, Analista de produtos, Analista de Sistemas, Analista de Suporte, Programadores, Coordenador de projetos, Coordenador de suporte, Coordenador de operações e tecnologia, Gerente de Produtos, Gerente de Implantação e Operações, Diretor de Tecnologia e Produtos. Esses cargos eram exercidos conforme descrição das atividades no documento anexo. (Doc. 6)

Note-se que os funcionários desligados foram substituídos por outros, de forma a garantir a continuidade da atividade-fim da impugnante, bem como nem há que se falar em inidoneidade ou inabilidade dos documentos juntados para provar os vínculos de emprego, haja vista que neles consta o nQ. do registro no Ministério do Trabalho, cuja consulta pode ser realizada a qualquer tempo pela Impugnada.

No tocante aos demais pontos específicos que supostamente descaracterizariam as pessoas jurídicas contratadas pela Impugnante, tal como o fato de o endereço do sócio corresponder à sua residência, igualmente nada mais absurdo, principalmente num país onde, como é cediço, cresce o número de pessoas

trabalhando em sistema de home office em razão da facilidade e da tecnologia da informação e que atendem os clientes nos estabelecimentos deles.

Outrossim, o fato de alguns dos prestadores não terem outra fonte de receita, tão somente os valores pagos pela Impugnante, não configura qualquer abuso de direito uma vez que as prestadoras tem total liberdade de contratarem com quem quiserem (expressamente previsto em contrato), não podendo esse ser um ônus a ser suportado pela Impugnante.

No tocante aos contratos firmados entre a Impugnante e os prestadores pessoas jurídicas, verifica-se que todos foram realizados nos exatos termos, mas, sem qualquer simulação, e a regularidade dessas pessoas jurídicas foi exigida pela própria Impugnante no momento da contratação e dos pagamentos e podem ser confirmadas pelos documentos anexos.

Ressalte-se que todas as pessoas jurídicas foram constituídas antes dos contratos firmados com a Impugnante e poderiam estar atuando no mercado, não guardando qualquer relação com uma suposta "exigência" de se constituir sob a forma de pessoa jurídica. (Doc. 7)

Ademais, nos contratos, não há qualquer restrição contratual de exclusividade ou subordinação. Há sim por parte do prestador o interesse em desenvolver o serviço para a Impugnante (que os remunera em dia) e a facilidade e possibilidade que alguns prestadores tem (principalmente os que possuem o mesmo endereço fiscal e residencial) de prestar o serviço in loco, na própria dependência da Impugnante.

Ainda, a suposta subordinação hierárquica dos prestadores de serviço deduzida pelo Sr. Auditor dos contratos firmados nada mais se referem ao fato de alguns dos prestadores prestarem o serviço in loco e, portanto, obedecerem as regras da empresa tal como horário e autorização em que podem entrar e sair, a quem se dirigir e tratar do assunto etc. Mas, essas regras não configuram subordinação, mas apenas buscam manter a ordem na empresa, até ii mesmo porque o prestador respeitadas as regras internas tem a liberalidade de sair a qualquer horário, ou combinar dias para se trabalhar na empresa, dentre outras vantagens que não se aplicam aos funcionários.

E não há qualquer registro contratual de que a Impugnante dava ordens aos prestadores, não havendo como configurar uma subordinação. O que deve ser considerado é a peculiaridade do serviço: a Impugnante conta com toda a estrutura e equipamentos que devem ser adaptados, manuseados, instalados, etc. e, portanto, necessita de um profissional in loco para dar a assistência, manutenção, instalação, etc. A subordinação, se existente, é inversa: a Impugnante é que está subordinada tecnicamente a esses prestadores!

Outrossim, eventual pagamentos aos prestadores a título de reembolso de despesas, tais como disponibilização de aparelhos de telefonia celular, reembolso dos gastos efetuados com combustível e despesas de hospedagem, alimentação e transporte, não são de exclusividade dos empregados, assim como eventuais

pagamentos a título de serviços ou de despesas extraordinárias, que o Sr. Fiscal pretende arbitrariamente configurar como pagamento de participação de lucros e resultados.

Ora, a Impugnante realiza os seus pagamentos de acordo com o seu caixa, contabilizado-os devidamente. E a legislação pátria prevê a possibilidade de constituição de pessoas jurídicas que são obrigadas a cumprir inúmeras exigências tributárias, seja o pagamento de tributos, seja acessória, e, portanto, não há que se falar em simulação na constituição e contratação de pessoa jurídica para supressão de direitos previdenciários.

Além dos argumentos de defesa, dos comprovantes e das declarações anexas à presente que atestam a regularidade das prestadoras de serviço como pessoas jurídicas, o que não configura qualquer abuso de direito, em situação de fato análoga a dos prestadores de serviços contratados, já está reconhecida em sentença judicial nos autos do processo trabalhista n. 02174008720105020074(02174201007402002) da 74ª Vara da Comarca de São Paulo, cuja cópia segue anexa (Doc. 8) a inexistência de qualquer vínculo empregatício entre a Impugnante e os seus fornecedores pessoas jurídicas devidamente contratados.

Assim sendo, deve ser preservada a legitimidade da prestação de serviços por pessoa jurídica, ainda que de caráter personalíssimo, por não configurar qualquer abuso de direito, e, conseqüentemente, ser excluída a exação da contribuição previdenciária.

PEDIDO III DO PEDIDO

Preambularmente, que a presente impugnação, seja julgada em conjunto com a dos Al's nes: 37.322.0553; 37.322.0561(obrigações principais) e com os de ns:

51.010.3960; 51.018.7927 e 51.018.7919(obrigações acessórias), por guardarem idêntica relação entre as alegações de fato e de direito, apensando-os, uma vez que a procedência no julgamento das impugnações dos autos que envolvem as obrigações principais prejudicará o julgamento das impugnações dos autos que se relacionam com as obrigações acessórias.

Ante as razões expostas, mais o que ficou demonstrado nos documentos anexos, e que são parte integrante desta defesa, bem como com o que haverá de ser suprido pelo elevado saber do Nobre Julgador, requer que seja decretada a improcedência do auto de infração n. 37.322.0545, com relação à contribuição previdenciária e seus acréscimos legais incidentes sobre as remunerações pagas a título de acordos arbitrais, e às pessoas jurídicas, no ano de 2008.

No tocante às cobranças relativas aos débitos incidentes sobre o ABONO SALARIAL e sobre a PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA, a Impugnante reconhece como devidas, e requerá o parcelamento do pagamento das mesmas, desta sorte requer que as mesmas sejam excluídas do Auto de Infração lavrado, cancelando-os, determinando, assim, o arquivamento do processo administrativo instaurado.

(...).”

Sobreveio o acórdão nº 04-35.358, proferido pela 3ª TURMA/DRJ/CGE (fls. 12.854-12.888), que entendeu pela improcedência da impugnação, nos termos abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2008

APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, existindo antecipação do pagamento, ainda que parcial, a decadência opera-se com o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, mediante aplicação do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

MATÉRIA INCONTROVERSA

Considera-se incontroversa a matéria reconhecida pelo sujeito passivo com preclusão administrativa de contestação do crédito tributário correspondente.

ACORDOS ARBITRAIS

Somente não haverá a incidência de contribuições previdenciárias, quando as parcelas pagas se amoldarem à hipótese de exclusão, a qual não pode ser interpretada extensivamente, visto que a norma que reduz o âmbito de incidência da base de cálculo, deve, por disposição expressa do Código Tributário Nacional, ser interpretada restritivamente.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. EFEITOS

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária

A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NÃO CUMPRIDA

Constatada a ocorrência de infração a dispositivo legal, será lavrado auto de infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em

que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

VALIDADE DO LANÇAMENTO

O Auto de Infração é válido e eficaz visto que foi lavrado com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado da referida decisão em 12 de maio de 2014 (fls. 12.891-12.892), o recorrente apresentou em data de 11 de junho de 2014 (fls. 12.893) o presente recurso voluntário (fls. 12.893-12.978), onde alega, em síntese:

- 1. Multa constante do DEBCAD nº 37.322.053-7. Notícia que o valor da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória já teria sido objeto de parcelamento.*
- 2. Afirma que o montante do crédito tributário das contribuições exigidas sobre as rubricas abono salarial, participações estatutárias, acordos arbitrais e pela prestação de serviços por pessoa jurídica é procedente somente sobre parte desses valores;*
- 3. ACORDOS ARBITRAIS. O recorrente repeteipsis literis a sua matéria defensiva apresentada em sede de impugnação e já objeto de escrutínio pela autoridade de piso;*
- 4. PAGAMENTOS A PESSOAS JURÍDICAS. O recorrente repisa as mesmas alegações que foram trazidas em sede de impugnação e que já foram devidamente arrostadas pela autoridade de piso no concernente à questão da pejetização utilizada de forma fraudulenta; que, ao seu entender, a autoridade administrativa não teria o poder de desconstituir os atos juridicamente perfeitos; que de fato teria contratado pessoas jurídicas para a prestação de serviços, inclusive de informática; que todos os contratos firmados entre o recorrente e os prestadores pessoas jurídicas teriam sido firmados nos exatos termos legais; que os comprovantes de inscrição cadastral no CNPJ confirmaria que as mesmas pessoas jurídicas não lhe prestariam serviços exclusivamente; que mantinha em seu quadro pessoal 68 funcionários devidamente contratados; cita o exemplo do prestador Anderson Rodrigues Moreira ME; ainda, o contrato que teria sido firmado com ASL Consultoria e Informática Ltda – ME.*

Alfim da sua peça recursal, pede o ora recorrente:

“Ante o exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para que seja reformado o v. acórdão recorrido, reconhecendo como devidos os valores pagos e cancelando a exação da contribuição previdenciária e seus acréscimos legais incidentes sobre as remunerações pagas a título de acordos arbitrais, e às pessoas jurídicas, no ano de 2008, determinando, assim, o arquivamento do processo administrativo instaurado.”

Não houve a apresentação de contrarrazões.

O processo foi remetido ao CARF.

É um breve relatório.

VOTO

Conselheiro **Raimundo Cássio Gonçalves Lima**, Relator

1. Conhecimento

O presente recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições processuais para vir a ser conhecido.

2. Delimitação da lide

Atendo-se aos pedidos formulados pelo ora recorrente em sua peça recursal, a análise cingir-se-á aos tópicos das exações tributárias Contribuições Previdenciárias incidentes sobre o montante dos pagamentos efetuados a título de acordos arbitrais e às pessoas jurídicas no decorrer do ano de 2008, apontadas as materialidades nos **AI 37.322.054-5**; **AI 37.322.055-3** e **AI 37.322.056-1**, respectivamente.

Os lançamentos ora sendo guerreados foram efetivados e mantidos pela autoridade de piso ao se manifestarem contrariamente ao fenômeno conhecido como “pejotização”, expediente utilizado pela ora recorrente.

3. Mérito

3.1. ACORDOS ARBITRAIS

A autoridade lançadora, em seu relatório fiscal que se encontra devidamente adunado às fls. 98-132, ao proceder com o respectivo lançamento tributário sobre a mencionada materialidade assim deixou devidamente plasmado em seu corpo, verbis:

“(…”

C – ACORDOS ARBITRAIS

24.Durante o exercício de 2008 a empresa ATP S.A. realizou pagamentos em decorrência de acordos efetuado com segurados empregados no âmbito das Comissões de Conciliação Prévia Empresarial-CCPE.

25.A Comissão de Conciliação Prévia, instituída na forma da Lei n°. 9.958/2000, tem como objetivo promover a conciliação preventiva do ajuizamento das demandas, sem a necessidade de intervenção da Justiça Trabalhista. De acordo com o art. 136 da Instrução Normativa SRP n. 03, de 14/07/2005, e art. 107 da Instrução Normativa RFB n. 971, de 13/11/2009, é de competência da Receita Federal do Brasil-RFB apurar e constituir os créditos previdenciários decorrentes do pagamento de remuneração estipulada na conciliação.

26.Os valores pagos aos segurados empregados em decorrência dos acordos foram contabilizados na conta contábil do grupo despesa cód. 410101055 – Acordo Arbitral. A empresa apresentou como documentação de suporte aos lançamentos contábeis os Termos de Conciliação efetuados.

27.O lançamento dos valores referentes a essa rubrica, considerados pela fiscalização, foram identificados pelo código de levantamento – AA. Planilha de apuração dos valores devidos consta do conjunto de provas anexo a este relatório, em formato digital, juntamente com os Termos de Conciliação citados.

D – DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIRAS ENTIDADES

28.A ATP S.A. declarou, no período de 01/2008 a 12/2008, inclusive guias referentes ao décimo terceiro salário, (competência 13/2008), GFIP com códigos não condizentes com o FPAS da empresa (515) para o estabelecimento matriz e diversas filiais, conforme relatório de variação de códigos em anexo.

29.Para o FPAS 515, o código correto a ser informado em GFIP para o campo Outras Entidades é o 0115, referente à destinação de contribuições para as entidades FNDE (Salário Educação), INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, totalizando uma alíquota de 5,8% (cinco vírgula oito por cento) incidente sobre a remuneração dos segurados empregados da empresa.

30.De fato, conforme apurado no relatório de variação de códigos em um mesmo estabelecimento, a empresa informou, de forma aleatória e incorretamente, os códigos “1” e “67”, para estabelecimentos diversos, gerando uma diferença de contribuição de 3,1% (três vírgula um por cento) para o código informado “1” e 2,5% (dois vírgula cinco por cento) para o código informado “67”.

31. Intimada para corrigir as GFIP, (TIF n. 03) informando o código 0115 para os estabelecimentos com erro no campo Outras Entidades, a empresa providenciou a correção no prazo e nos termos da intimação.

32.O lançamento dos valores referentes a essa rubrica, considerados pela fiscalização, foram identificados pelo código de levantamento – DT, tendo sido utilizadas as informações de remuneração declarada em GFIP para composição da base de cálculo da diferença de contribuição apurada.

(...).”

Em sede de impugnação, o ora recorrente se irressigna contra tal materialidade com os argumentos a seguir transcritos, inclusive os repisando em sede recursal, verbis:

“(…)

Conforme apurado pelo Sr. Auditor Fiscal, durante o exercício de 2008, a empresa Impugnante realizou pagamentos em decorrência de acordos efetuados com segurados empregados no âmbito das Comissões de Conciliação Prévia Empresarial-CCPE, destinadas a promover a conciliação preventiva na rescisão contratual de trabalho, sem a necessidade de intervenção da Justiça Trabalhista. Entretanto, apesar do fato da Impugnante ter recolhido a contribuição previdenciária sobre as verbas rescisórias, conforma se comprova pelos documentos ora juntados (Doc. 3) pretende o Sr. Auditor Fiscal fazer incidir a contribuição sobre parte do pagamento pago a título de ajuda de custo e ganho eventual com caráter indenizatório, utilizando como base de cálculo o valor de R\$ 206.340,71.

Conforme se verifica dos Termos de Conciliação analisados (Doc. 4), os pagamentos foram feitos mediante várias rubricas (ajuda de custo, indenização, etc.), mas os valores questionados pela Fiscalização referem-se a verbas pagas a título de ajuda de custo, ganho eventual e indenização pelo trabalho, sobre as quais a Impugnante não recolheu as contribuições previdenciárias por disposição expressa na legislação, a teor do que dispõe o art. 28, §92, da Lei n. 8.212/91:

Conforme se depreende do texto acima, as verbas pagas a título de ganho eventual ou ajuda de custo não integram o salário de contribuição e, portanto, não há incidência da contribuição previdenciária.

Os acordos realizados pela Comissão de Conciliação Prévia Empresarial-CCPE, que frise-se não se confundem com as verbas rescisórias, tiveram o intuito claro de garantir a conciliação entre a empresa e o empregado e garantir a esse a devida reparação pela perda do emprego, conforme documentado nos próprios Termos de Conciliação efetuados, onde consta expressamente a ajuda de custo ou indenização como parte do pagamento.

Dessa forma, o título "Acordo Arbitral" foi utilizado para denominar essas rubricas nos livros contábeis a fim de se referir aos pagamentos feitos em âmbito arbitral, mas sua real natureza corresponde a uma ajuda de custo ou ganho eventual com total caráter indenizatório.

A título de exemplo, no caso da rescisão do Sr. Renato Diniz, o Termo de Conciliação expressamente indica o pagamento de "ajuda de custo por transferência para São Paulo".

Outra comprovação se dá com o ex-funcionário Sidclei de Farias Araújo, cujo salário era de R\$ 2.605,76, mas na conciliação foi feito acordo para pagá-lo o valor de 20.000,00, ou seja, bem superior à remuneração mensal e, portanto, completamente desvinculado de seu salário.

Essas ajudas não constituem acréscimo patrimonial em razão do caráter indenizatório e, portanto, não integram o salário.

...

Para fins de tributação, a própria Lei 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social excluem essas verbas da incidência da contribuição previdenciária por não integrarem a base de cálculo, ou seja, o salário de contribuição.

Mesmo entendimento tem sido do E. Superior Tribunal de Justiça:

Outrossim, independente do nome dado às verbas pagas, pode-se verificar que a sua natureza tem o caráter indenizatório e não remuneratório por não corresponder a contraprestação de um serviço a ser remunerado, mas sim como compensação ou indenização com o fim de proteger e auxiliar o trabalhador.

Nesse sentido, em recente decisão, o E. Superior Tribunal de Justiça se manifestou a respeito da relação indenização x prestação do serviço:

No caso, conforme fazem provas os próprios Termos de Conciliação analisados pela Fiscalização, os valores em discussão têm natureza meramente indenizatória e eventual uma vez que pagos desvinculados dos salários e firmados uma única vez, em 2008, em épocas inclusive diversas do momento da rescisão do contrato de trabalho.

Assim sendo, as verbas pagas a título de ajuda de custo e de caráter eventual e indenizatório, oriundas do acordo no momento da rescisão contratual, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, não sendo devida, portanto, a sua exação pelo presente auto.

Por outro lado, apenas a título de argumentação, ainda no caso da remota hipótese de que não seja considerado o caráter indenizatório das verbas pagas oriundas dos acordos firmados em CCPE, é consabido que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando há o pagamento dos mesmos, ainda que a menor, conta-se o prazo decadencial para o Fisco lançar uma eventual diferença a recolher a partir da ocorrência do fato gerador.

No caso em tela, como se trata de tributo sujeito a posterior homologação pelo Fisco e o fato gerador é própria prestação do serviço, e in casu, as prestações que estão sendo tributadas foram realizadas em período anterior a cinco anos da data do lançamento do diferencial cobrado, estando inexoravelmente atingidas pela decadência do direito do fisco lançar.

Não é outro o entendimento dos Tribunais Superiores, senão vejamos a decisão do TRF3:

Do mesmo modo, o STF decidiu pelo mesmo entendimento, conforme o excerto do Acórdão proferido no RE 569.0563/ PA:

(...).”

Por seu turno, a autoridade de piso ao arrostar o silogismo dantes transcrito, assim fez constar no corpo do voto condutor do julgado a parte dispositiva, (fls. 12.876), verbis:

“(...

ACORDOS ARBITRAIS

O limite subjetivo da coisa julgada foi estabelecido no Código de Processo Civil, Art. 472 (1ª parte) que o trata da seguinte forma: “a sentença faz coisa julga às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros”. O STJ externou o seguinte entendimento, que analogamente serve ao presente caso:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ACORDO HOMOLOGADO NA JUSTIÇA DO TRABALHO

(...)

3. A sentença, mesmo homologatória, não pode dispor sobre direito de crédito alheio, sem a presença do interessado (art. 47, do CPC). Assim ocorrendo, a decisão é ineficaz em relação àquele que não participou do processo à luz dos limites subjetivos da coisa julgada. (Resp 397.770/PR. Rel. Min. Luiz Fux. T. 1. STJ. Julg. 24/09/2002)

Destarte, uma vez que a Fazenda Federal não seja parte no processo judicial, uma não fez coisa julgada para ela.

Quanto à convenção arbitral, embora determine a produção dos mesmos efeitos da sentença judiciária, restringe tal aplicabilidade apenas às partes e seus sucessores, conforme a Lei nº 9.307/1996:

Art. 31. A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.

A sentença arbitral que homologa acordo firmado entre empregado e empregador também surte efeitos somente entre as partes que figuraram no processo de convenção arbitral.

O que é crucial para o deslinde da questão refere-se à natureza da remuneração que pode ser base da incidência da contribuição social, cujo ordenamento jurídico considerou todo tipo de verbas destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, conforme disposições expressas da Lei de Custeio da Seguridade Social:

Lei nº 8.212/1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Vide Lei nº 9.317, de 1996)

I vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo

coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99) (Vide LCp nº 84, de 1996)

Ademais, o salário de contribuição do segurado empregado, com a definição e abrangência do conceito de “remuneração”, também está estabelecido no referido diploma legal:

Art. 28. Entende-se por salário de contribuição:

I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

No âmbito Previdenciário as parcelas integrantes do salário dos segurados empregados, somente não terão natureza jurídica de remuneração e não integrarão o salário de contribuição, se estiverem em conformidade com o disposto no § 9º do Art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Fica assim assentado que somente não haverá a incidência de contribuições previdenciárias, quando as parcelas pagas se amoldarem à hipótese de exclusão, a qual não pode ser interpretada extensivamente, visto que a norma que reduz o âmbito de incidência da base de cálculo, deve, por disposição expressa do Código Tributário Nacional, ser interpretada restritivamente:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II outorga de isenção;

III dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Portanto a incidência tributária se dá, sobre verbas de natureza remuneratória que compreendem o salário em sentido amplo, ou seja, tudo aquilo que é pago ao trabalhador destinado a retribuir-lhe o labor. Por consequência, encontram-se excluídas da base de incidência verbas ressarcitórias e indenizatórias, assim entendidas aquelas destinadas a recompor o patrimônio do trabalhador ou indenizá-lo por prejuízos causados ou dispêndios efetuados no exercício profissional. A totalidade dessas exclusões está disposta em rol taxativo constante do § 9º do art. 28 daquela mesma Lei.

Quaisquer outros rendimentos, mesmo remunerados a título de indenizações, devem compor o rendimento bruto para efeito de tributação, uma vez que, sendo a isenção uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, deve ser sempre

decorrente de lei e de interpretação literal e restritiva, nos termos dos Arts. 111 e 176 do CTN

Assim, corretamente embasado está o procedimento adotado pela auditoria fiscal ao tributar o valor total da remuneração pois, até que se prove em contrário, não houve discriminação das verbas pagas a cada interessado, mediante documentação que comprovassem e subsidiassem cada termo de conciliação onde as verbas tributáveis estariam discriminadas das verbas não tributáveis.

(...).

3.2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR SEGURADOS EMPREGADOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA

A autoridade lançadora, em seu relatório fiscal que se encontra devidamente adunado às fls. 98-132, ao proceder com o respectivo lançamento tributário sobre a mencionada materialidade assim deixou devidamente plasmado em seu corpo, verbis:

“(...

E - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR SEGURADOS EMPREGADOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA

33.A partir do exame da contabilidade da empresa, a fiscalização verificou a contratação de diversas empresas prestadoras de serviços de informática pela ATP S.A., no ano de 2008.

34.O reconhecimento contábil de tais contratações se deu em contas de resultado, do grupo Despesa, de código 410601005 - “CONSULTORIA DE INFORMÁTICA” e na conta de Passivo 210101001 - “FORNECEDORES” com contrapartida a débito da conta contábil patrimonial do grupo Lucros/Prejuízos Acumulados, número “240205003 – transitória SPED”.

35.A empresa foi intimada a apresentar toda a documentação de suporte aos lançamentos contábeis efetuados, assim como os contratos de prestação de serviço firmados com essas empresas (TF n. 02 e 03). Da análise dessa documentação restou evidenciada a utilização, pela ATP S.A., de pessoas jurídicas interpostas com a finalidade de promover, de fato, a contratação e utilização de da mão de obra de segurados empregados, em caráter não eventual, mediante contraprestação e em regime de subordinação, procurando assim mascarar a formalização da relação de trabalho de forma a se esquivar dos encargos trabalhistas e previdenciários que seriam devidos.

36.As contratações realizadas pela ATP S.A. nas quais se constatou situação acima descrita foram efetuadas com as seguintes empresas:

CNPJ	Razão Social
08.699.136/0001-43	AEL ENTERPRISE REPRESENTACAO COMERCIAL E CONSULTORIA EM SISTEMAS LTDA

09.505.013/0001-97	ANDERSON RODRIGUES MOREIRA ME
07.880.137/0001-27	ASL CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA ME
06.997.172/0001-68	BUSINESS TECH PROCESSAMENTO DE DADOS EM INFORMATICA LTDA
04.633.030/0001-96	CARLOS ALBERTO ALVES OLIVEIRA INFORMATICA LTDA
07.685.789/0001-00	CLAUDIANA FREITAS DE FRANCA
03.832.135/0001-01	CONET CONSULTORIA E PROJETOS LTDA
03.724.164/0001-50	ELEARNING INFORMATICA S/C. LTDA.
10.377.061/0001-26	ELDER VANDO CANDIDO DA SILVA JUNIOR - ME
07.857.990/0001-28	FRED DE SENA RIBEIRO
07.869.732/0001-61	GNS - SERVICOS DE INFORMATICA LTDA - ME
04.276.141/0001-92	HC CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA
05.795.267/0001-36	HEADWAY INFORMATICA LTDA
06.271.109/0001-40	HUBBLE INFORMATICA LTDA
09.182.057/0001-23	INFODEV CONSULTORIA EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA
05.877.587/0001-35	INTRATECH INFORMATICA LTDA
05.250.461/0001-36	JPT - INFORMATICA E ASSESSORIA LTDA
10.313.119/0001-78	LC8 SOLUCOES EM INFORMATICA LTDA - ME
05.673.103/0001-36	MCFZ INFOMÁTICA LTDA
06.167.757/0001-50	MK SYSTEM INFORMATICA LTDA ME
09.113.451/0001-00	MOREIRA & DE PAULA SISTEMAS LTDA ME
03.505.031/0001-92	S&S CONSULTORIA EM INFORMATICA SOCIEDADE SIMPLES LTDA.
05.250.835/0001-13	SHARKWIRE SERVICOS DE INFORMATICA LTDA ME
09.399.766/0001-65	SOLUCAO CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA
03.968.216/0001-33	SSRG SERVICOS DE INFORMATICA LTDA
07.240.892/0001-47	TRITECH CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA
07.148.617/0001-06	UM GRAU PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA
62.781.323/0001-17	UNION SERVICOS DE TECNOLOGIA LTDA ME
07.219.047/0001-90	VITOR COELHO LESSA PORTO

37. Conforme será demonstrado, a contratação de tais empresas para prestação de serviços, de fato, se prestou somente a simular a real atuação, como segurados empregados na ATP S.A., das seguintes pessoas físicas, no período de 01/2008 a 12/2008, todas elas sócias das referidas empresas prestadoras:

PESSOA JURÍDICA CONTRATADA		PESSOA FÍSICA PRESTADORA DE SERVIÇOS	

CNPJ	RAZÃO SOCIAL	NOME - SÓCIO	CPF
08.699.136/0001-43	AEL ENTERPRISE REPRESENTACAO COMERCIAL E CONSULTORIA EM SISTEMAS LTDA	ANSELMO ELPIDIO LUCAS	083.368.398-52
09.505.013/0001-97	ANDERSON RODRIGUES MOREIRA ME	ANDERSON RODRIGUES MOREIRA	702.049.001-82
07.880.137/0001-27	ASL CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA ME	ALFREDO SOUSA LEITAO	008.993.336-21
06.997.172/0001-68	BUSINESS TECH PROCESSAMENTO DE DADOS EM INFORMATICA LTDA	CARLOS HENRIQUE AZEVEDO MIOTTO	768.585.371-04
04.633.030/0001-96	CARLOS ALBERTO ALVES OLIVEIRA INFORMATICA LTDA	CARLOS ALBERTO ALVES OLIVEIRA	077.137.698-70
07.685.789/0001-00	CLAUDIANA FREITAS DE FRANCA	CLAUDIANA FREITAS DE FRANCA	982.062.224-72
03.832.135/0001-01	CONET CONSULTORIA E PROJETOS LTDA	ALEXANDRE REICHERT	583.953.341-68
03.724.164/0001-50	ELEARNING INFORMATICA S/C. LTDA.	ELISANGELA ALCANTARA DE SOUZA	139.795.148-62
		MADRIANA JANINI SCHICCO	151.773.088-04
10.377.061/0001-26	ELDER VANDO CANDIDO DA SILVA JUNIOR - ME	ELDER VANDO CANDIDO DA SILVA JUNIOR	863.649.601-20
07.857.990/0001-28	FRED DE SENA RIBEIRO	FRED DE SENA RIBEIRO	584.810.441-72
07.869.732/0001-61	GNS - SERVICOS DE INFORMATICA LTDA - ME	GILDEONI NOGUEIRA SANTOS	805.697.141-68
04.276.141/0001-92	HC CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA	HELENO ALMEIDA COELHO	508.359.630-04
05.795.267/0001-36	HEADWAY INFORMATICA LTDA	ALFREDO DE ALMEIDA CRIPPA	108.351.248-00
06.271.109/0001-40	HUBBLE INFORMATICA LTDA	JOEMY MATIAS BARRETO	370.010.601-78
09.182.057/0001-23	INFODEV CONSULTORIA EM TECNOLOGIA DA INFORMACÃO LTDA	THIAGO FEITOSA DE ABREU	957.444.281-00
05.877.587/0001-35	INTRATECH INFORMATICA LTDA	VALDEIR DA SILVA BARBOSA	620.771.121-15
05.250.461/0001-36	JPT - INFORMATICA E ASSESSORIA LTDA	JULIANA PEREIRA TRINDADE	029.587.266-73
10.313.119/0001-78	LC8 SOLUCOES EM INFORMATICA LTDA - ME	LEANDRO VIEIRA DOS SANTOS	192.455.828-92
05.673.103/0001-36	MCFZ INFOMÁTICA LTDA	VINICIUS ALMEIDA DE VASCONCELOS	705.040.591-49
		MARIA CRISTINA DE OLIVEIRA ZIMMERMANN	803.831.651-72

06.167.757/0001-50	MK SYSTEM INFORMATICA LTDA ME	MARCELO OTAVIO CARDOSO	852.450.621-00
09.113.451/0001-00	MOREIRA & DE PAULA SISTEMAS LTDA ME	AGUINALDO JOSE DE PAULA	648.817.769-91
03.505.031/0001-92	S&S CONSULTORIA EM INFORMATICA SOCIEDADE SIMPLES LTDA.	SANDRO YAQUB YUSUF	095.259.358-09
05.250.835/0001-13	SHARKWIRE SERVICOS DE INFORMATICA LTDA ME	MARCOS ROBERTO DE LIMA	245.438.958-43
09.399.766/0001-65	SOLUCAO CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA	CEDRIC CHRISTIAN DUGUE DE ABREU	566.675.741-53
03.968.216/0001-33	SSRG SERVICOS DE INFORMATICA LTDA	SERGIO ALVES GONCALVES	552.971.701-25
07.240.892/0001-47	TRITECH CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA	FLAVIO EDUARDO PEREIRA DE SANTANA	505.491.111-15
07.148.617/0001-06	UM GRAU PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA	CARLOS AUGUSTO FATURETO DE BRITO	959.492.751-87
62.781.323/0001-17	UNION SERVICOS DE TECNOLOGIA LTDA ME	DANIEL NARDY RODRIGUES	281.802.438-26
07.219.047/0001-90	VITOR COELHO LESSA PORTO	VITOR COELHO LESSA PORTO	666.568.421-00

38.Os valores pagos mensalmente pela ATP S.A. a cada prestador de serviços acima elencado, de acordo como o apurado em sua contabilidade, encontram-se discriminados nos Anexos I (lançamentos por prestador de serviços) e II (lançamentos por data/competência) deste relatório.

39.Os serviços contratados pela ATP S.A. junto a tais empresas possuem relação inequívoca com o objeto social da contratante, evidenciando a contratação de mão de obra especializada, através das empresas prestadoras interpostas, para execução de serviços diretamente associados à sua atividade-fim.

40.Em seu Estatuto Social aprovado em 08/05/2007 e registrado na Junta Comercial do Distrito Federal em 24/05/2007, sob número 20070286019, consta no artigo 4º e seu parágrafo único o objeto da empresa ATP S.A., que compreende a execução, dentre outras, das seguintes atividades:

- Processamento, preparação e gerenciamento eletrônico de documentos;
- Desenvolvimento, implantação e operação de soluções para gestão e operação de correspondentes bancários;
- Microfilmagem de documentos, impressão eletrônica de formulários;
- Desenvolvimento, implantação e gestão operacional de sistemas integrados de arrecadação e pagamentos;
- Atividades especializadas de consultoria organizacional e tecnológica;
- Desenvolver e disponibilizar equipamentos, sistemas e serviços de informática;

41. Já as atividades contratadas junto às empresas prestadoras de serviço, de acordo com as cláusulas contratuais pactuadas, em seu escopo geral envolvem a execução de serviços diversos na área de informática/tecnologia da informação. Analisando-se mais detalhadamente, entretanto percebe-se uma uniformidade na descrição dos serviços almejados pelo contratante, conforme segue:

ATIVIDADE *	EMPRESAS CONTRATADAS
Análise, levantamento de requisitos, gerenciamento de processo, acompanhamento do processo de desenvolvimento, desenvolvimento e manutenção de softwares/banco de dados, homologação e implantação de produtos de informática/TI	ASL CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA ME
	BUSINESS TECH PROCESSAMENTO DE DADOS EM INFORMATICA LTDA
	CLAUDIANA FREITAS DE FRANCA
	CONET CONSULTORIA E PROJETOS LTDA
	ELEARNING INFORMATICA S/C. LTDA.
	ELDER VANDO CANDIDO DA SILVA JUNIOR - ME
	FRED DE SENA RIBEIRO
	GNS - SERVICOS DE INFORMATICA LTDA - ME
	INFODEV CONSULTORIA EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA
	JPT - INFORMATICA E ASSESSORIA LTDA
	LC8 SOLUCOES EM INFORMATICA LTDA - ME
	MCFZ INFOMÁTICA LTDA
	MK SYSTEM INFORMATICA LTDA ME
	MOREIRA & DE PAULA SISTEMAS LTDA ME
	S&S CONSULTORIA EM INFORMATICA SOCIEDADE SIMPLES LTDA.
	SOLUCAO CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA
	UM GRAU PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA
	ANDERSON RODRIGUES MOREIRA ME
	UNION SERVICOS DE TECNOLOGIA LTDA ME
Desenvolvimento, instalação e/ou manutenção de programas e softwares.	HC CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA
	HEADWAY INFORMATICA LTDA
	HUBBLE INFORMATICA LTDA
	SHARKWIRE SERVICOS DE INFORMATICA LTDA ME
	SSRG SERVICOS DE INFORMATICA LTDA
	TRITECH CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA
Vendas, gerenciamento de contas corporativas, área comercial.	VITOR COELHO LESSA PORTO
	AEL ENTERPRISE REPRESENTACAO COMERCIAL E CONSULTORIA EM SISTEMAS LTDA

Administração e Suporte aos Servidores de Aplicação, Serviços, Sistemas e Conectividade;	INTRATECH INFORMATICA LTDA
--	----------------------------

* De acordo com os Contratos apresentados.

42. Percebe-se claramente aqui a relação inequívoca de tais atividades com o objeto social da contratante. De fato, não há como uma empresa que se propõe a desenvolver projetos de sistemas informatizados e a prestar serviços de assessoria e consultoria desses sistemas, além de comercializá-los, fazê-lo a contento sem a contratação de desenvolvedores e analistas, gerentes de projetos, gerentes de conta, vendedores e supervisores.

43. O caráter proibitivo desse tipo de terceirização de serviços já foi reconhecido pelo Tribunal Superior do Trabalho-TST, conforme itens I e III da Súmula n. 331, que preceituam:

TST Enunciado nº. 331 - Contrato de Prestação de Serviços – Legalidade I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº. 6.019, de 03.01.1974). II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988). III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº. 7.102, de 20-06-1983), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta. IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial. (grifamos)

44. Atividades-fim e atividades-meio, de acordo com o enunciado, diferenciam-se segundo a sua essencialidade para a empresa contratante. As atividades que integram o objeto social de uma empresa indicam sua atividade-fim, não sendo permitida sua terceirização, que deve se restringir somente às suas atividades-meio, ou seja, aquelas não integrantes de seu objeto social. Ainda conforme o inciso I do mesmo Enunciado, é proibida a contratação de trabalhadores por empresa interposta, exceto nos casos de trabalho temporário, situação não aplicável ao caso em tela. do mesmo Enunciado, é proibida a contratação de trabalhadores por empresa interposta, exceto nos casos de trabalho temporário, situação não aplicável ao caso em tela.

45. Apesar de indicar a não exclusividade da prestação de serviços por parte das contratadas em todos os contratos firmados, a ATP S.A. condiciona a atuação das supostas empresas mediante cláusulas que evidenciam tanto a subordinação

hierárquica dos prestadores de serviço quanto sua dependência econômica e técnica, inerentes à uma relação de emprego.

46.Tais cláusulas, padronizadas, estipulam que a contratante ATP S.A. determinará não só o local da realização dos trabalhos como também o horário de sua execução, condicionando ainda, à sua expressa autorização, o acesso físico das “pessoas jurídicas” às suas dependências. Há também a previsão, ainda, de supervisão direta da execução dos serviços a ser exercida pela contratante, mediante interlocutor indicado.

47.Outrossim, a existência de determinação contratual do cumprimento de 168 (cento e sessenta e oito) horas/mês de trabalho, perfazendo uma média de 42 (quarenta e duas) horas semanais de trabalho por contrato, enfatiza não só a não eventualidade e a pessoalidade na prestação de serviços, posto que se tornaria impossível a um contratado prestar serviços a outro empregador fora do horário acordado, como também a completa dependência econômica existente no vínculo contratual. De outro lado, resta claro também pela análise dos contratos firmados que os prestadores de serviço contratados não podem trabalhar de acordo com suas preferências ou sua vontade, nem seguir seus métodos próprios de trabalho, mas sim acatar a orientação técnica exclusiva do empregador.

48.Ainda com relação à pessoalidade na execução dos serviços, pela análise de documentos apresentados pela ATP S.A. e sua confrontação com a base de dados constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil-RFB, verificou-se que em todas as contratações atuavam efetivamente na prestação de serviços os sócios das empresas contratadas. A previsão contratual de utilização de “colaboradores” pelas empresas prestadoras na prática não aconteceu. Em pesquisa efetuada nas GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social entregues por essas empresas no período da efetiva prestação de serviços, apurou-se a seguinte situação:

Não constam GFIP nos sistemas da RFB para as empresas:

04.633.030/0001-96	CARLOS ALBERTO ALVES OLIVEIRA INFORMATICA LTDA
07.857.990/0001-28	FRED DE SENA RIBEIRO
06.271.109/0001-40	HUBBLE INFORMATICA LTDA
03.968.216/0001-33	SSRG SERVICOS DE INFORMATICA LTDA
07.240.892/0001-47	TRITECH CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA
07.219.047/0001-90	VITOR COELHO LESSA PORTO

Consta GFIP SEM MOVIMENTO para as seguintes empresas, nº período de prestação de serviços:

08.699.136/0001-43	AEL ENTERPRISE REPRESENTACAO COMERCIAL E CONSULTORIA EM SISTEMAS LTDA
--------------------	---

07.880.137/0001-27	ASL CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA ME
--------------------	---------------------------------------

-As empresas a seguir apresentaram GFIP única e exclusivamente nos meses em que houve faturamento advindo do contrato de prestação de serviço firmado, tendo em vista a obrigação contratual de apresentação de Certidões Negativas e Guias da Previdência Social- GPS para o recebimento dos valores devidos pelo contratante, tendo como único segurado informado o próprio sócio.

09.505.013/0001-97	ANDERSON RODRIGUES MOREIRA ME
10.377.061/0001-26	ELDER VANDO CANDIDO DA SILVA JUNIOR - ME
10.313.119/0001-78	LC8 SOLUCOES EM INFORMATICA LTDA - ME
09.113.451/0001-00	MOREIRA & DE PAULA SISTEMAS LTDA ME
07.240.892/0001-47	TRITECH CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA
07.148.617/0001-06	UM GRAU PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA

O restante das empresas apresentou GFIP em todo o período fiscalizado, tendo como único segurado informado o próprio sócio.

49.As empresas devem declarar em GFIP informações relacionadas aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outros dados de interesse da RFB, conforme disposto pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, Decreto nº 2.803, de 20/10/1998 e Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999. De acordo com o Manual da GIPF – aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 880, de 16/10/2008 – a guia “sem movimento” deve ser entregue nos casos de ausência de fato gerador de contribuição previdenciária, paralisação de atividades ou no caso de empresa cujo CNPJ não esteja devidamente encerrado junto à RFB (item 5, capítulo I do Manual). Todas as informações coletadas dos sistemas internos da RFB que demonstram as situações acima descritas encontram-se anexas ao presente Relatório Fiscal.

50.O comportamento errático das supostas pessoas jurídicas prestadores de serviço no que se refere ao cumprimento da legislação federal tributária também pôde ser constatado pelas consultas efetuadas pela fiscalização em Declarações do Imposto Retido na Fonte-DIRF, em que a maioria das empresas prestadoras de serviço, apesar de apresentar faturamento médio mensal acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) junto à ATP S.A., não constam como beneficiárias de rendimentos em nenhuma declaração. Quando houve a informação, a empresa ATP S.A. figura como principal fonte pagadora para as empresas prestadoras de serviço, sendo responsável por aproximadamente 95% (noventa e cinco por cento) da receita auferida pelas empresas contratadas no período fiscalizado. Somente de maneira pontual, porém com valores insignificantes em comparação ao obtido junto à ATP

S.A., verificou-se receita advinda de outra fonte pagadora (telas de consulta em anexo).

51. No tocante à remuneração devida aos prestadores, todos os contratados faziam jus a honorários fixos mensais, sendo previsto ainda o pagamento de horas extras, caracterizando a onerosidade e não eventualidade da prestação dos serviços. De fato, a utilização de notas fiscais de numeração sequencial pelos prestadores de serviço, conforme planilha de apuração anexa, demonstra mais uma vez não ter havido, como regra geral, enquanto vigente a contratação junto à ATP S.A. qualquer outra fonte de receita para as empresas contratadas.

52. Essa excessiva dependência de recursos do tomador de serviços põe em cheque a real capacidade econômica das supostas empresas prestadoras de serviço e, em última análise, sua própria finalidade, posto que de fato não assumem o risco econômico das atividades desenvolvidas. Esse é suportado totalmente pela contratante ATP S.A., única a apresentar condições econômico-financeiras suficientes para tanto. Vale citar, neste item, o disposto no art. 15 da Lei 8.212/91:

“Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional” “Art. 15.

53. Vê-se, portanto, pelo não cumprimento da legislação vigente, que a situação das empresas contratadas indica sua quase informalidade ou inexistência de atividade produtiva no período, o que somente vem demonstrar o intuito de interposição simulada na contratação das mesmas para atuação de seus sócios junto à ATP S.A. como empregados, efetivamente.

54. Outro ponto a ser destacado é a utilização de endereços como domicílio tributário semelhantes entre si por algumas das empresas prestadoras de serviço, conforme pesquisa efetuada nos dados cadastrais das mesmas junto à RFB, assim como a indicação do endereço do próprio sócio como endereço da empresa, a saber:

-As empresas MCFZ INFOMÁTICA LTDA, CNPJ 05.673.103/0001-36 e INTRATECH INFORMATICA LTDA 05.877.587/0001-35, CNPJ estavam estabelecidas no mesmo endereço:

-EQ 31/33 LT 05 CENTRO COMUNAL II SL 110 S/N SRIA – Guara II- Brasília -DF;

- As empresas a seguir listadas possuíam o mesmo endereço do sócio pessoa física contratado no período de prestação de serviços:

09.505.013/0001-97	ANDERSON RODRIGUES MOREIRA ME
03.724.164/0001-50	ELEARNING INFORMATICA S/C. LTDA.
07.857.990/0001-28	FRED DE SENA RIBEIRO
04.276.141/0001-92	HC CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA

05.250.461/0001-36	JPT - INFORMATICA E ASSESSORIA LTDA
10.313.119/0001-78	LC8 SOLUCOES EM INFORMATICA LTDA - ME
05.250.835/0001-13	SHARKWIRE SERVICOS DE INFORMATICA LTDA ME
09.399.766/0001-65	SOLUCAO CONSULTORIA E INFORMATICA LTDA
62.781.323/0001-17	UNION SERVICOS DE TECNOLOGIA LTDA ME

55.Cabe destacar, ainda, que a ATP S.A. concedia expressamente aos contratados mediante pessoa jurídica, conforme contrato, alguns benefícios inerentes à condição de segurados empregados, tais como a disponibilização de aparelhos de telefonia celular, reembolso dos gastos efetuados com combustível e despesas de hospedagem, alimentação e transporte. O Anexo III deste Relatório contém lançamentos contábeis que comprovam a existência dessas despesas.

56.Outra situação verificada foi o pagamento, mediante Nota Fiscal, não só de horas extras devidas às “pessoas jurídicas”, mas também de valores a título de PLR – Participação nos Lucros e Resultados, conforme lançamentos contábeis identificados, como se se referissem a serviços/despesas extraordinárias. De fato, conforme folha de pagamento – rubrica 440, houve pagamento de participação de lucros e resultados aos empregados da ATP S.A., nas competências 02/2008 e 12/2008. Seguem alguns exemplos de lançamentos contábeis que se referem a essa situação:

Dt Lanço	Cód Conta	Descrição da Conta	Valor Débito	Histórico
31/01/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	8.216,42	CONSULTORIA DE INFORMATICA NF 02 - SSRG - Ref. a Consultoria do PJ Sérgio Alves (168h extras realizadas entre 2006 e 2007).
27/02/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	3.000,00	CONSULTORIA DE INFORMATICA NF 026 - Fred.Com: Ref. a serviços extraordinários do PJ Fred.
03/03/08	240205003	CONTA TRANSITÓRIA - SPED	2.750,00	SHARKWIRE SERVIÇOS DE INFORMAT NF 087 - Sharkwire: Ref. a serviços extraordinários do PJ Marcos.
03/03/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	2.750,00	CONSULTORIA DE INFORMATICA NF 087 - Sharkwire: Ref. a serviços extraordinários do PJ Marcos.
05/03/08	240205003	CONTA TRANSITÓRIA - SPED	1.467,76	HC CONSULTORIA E INFORMATICA NF 260 - HC: Ref. a serviços extraordinários do PJ Heleno
05/03/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	1.490,11	CONSULTORIA DE INFORMATICA NF 260 - HC: Ref. a serviços extraordinários do PJ Heleno
20/03/08	240205003	CONTA TRANSITÓRIA - SPED	3.693,75	ELEARNING INFORMATICA S/C LTDA NFS 199 - Elearning - Ref. a serviços extraordinários da PJ Elisangela.

20/03/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	3.750,00	CONSULTORIA DE INFORMATICA NFS 199 - Elearning - Ref. a serviços extraordinários da PJ Elisangela.
20/03/08	240205003	CONTA TRANSITÓRIA - SPED	4.250,00	JPT INFORMATICA E ASSESSORIA NFS 104 - JPT - Ref. a serviços extraordinários da PJ Juliana.
20/03/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	4.250,00	CONSULTORIA DE INFORMATICA NFS 104 - JPT - Ref. a serviços extraordinários da PJ Juliana.
20/03/08	240205003	CONTA TRANSITÓRIA - SPED	4.250,00	ELEARNING INFORMATICA S/C LTDA NF 198 - Elearning: Ref. a serviços extraordinários da PJ Madriana
20/03/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	4.250,00	CONSULTORIA DE INFORMATICA NF 198 - Elearning: Ref. a serviços extraordinários da PJ Madriana
26/03/08	240205003	CONTA TRANSITÓRIA - SPED	3.750,00	ELEARNING INFORMATICA S/C LTDA NFS 199 - Elearning - Ref. a serviços extraordinários da PJ Elisangela.
26/03/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	3.750,00	CONSULTORIA DE INFORMATICA NFS 199 - Elearning - Ref. a serviços extraordinários da PJ Elisangela.
26/03/08	240205003	CONTA TRANSITÓRIA - SPED	4.123,00	HEADWAY INFORMATICA LTDA ME NF 116 - Headway: Ref. a serviços extraordinários do PJ Alfredo Crippa /
26/03/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	4.123,00	CONSULTORIA DE INFORMATICA NF 116 - Headway: Ref. a serviços extraordinários do PJ Alfredo Crippa /
08/04/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	3.194,90	CONSULTORIA DE INFORMATICA NFS 262 - HC: Ref. a serviços extraordinários do PJ Heleno.
08/04/08	240205003	CONTA TRANSITÓRIA - SPED	3.146,98	HC CONSULTORIA E INFORMATICA NFS 262 - HC: Ref. a serviços extraordinários do PJ Heleno.
13/06/08	240205003	CONTA TRANSITÓRIA - SPED	5.000,00	SSRG SERV INFORMATICA LTDA NFS 009 - REF-SE A SSRG: Consultoria de Informática PJ. Sérgio (Horas-extras)
13/06/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	5.000,00	CONSULTORIA DE INFORMATICA NFS 009 - REF-SE A SSRG: Consultoria de Informática PJ. Sérgio (Horas-extras)
28/11/08	240205003	CONTA TRANSITÓRIA - SPED	10.554,57	SSRG SERV INFORMATICA LTDA NFS 016 - SSRG: Consultoria do PJ Sergio Alves (horas-extras), parcela 1/2.
28/11/08	410601005	CONSULTORIA DE INFORMATICA	10.554,57	CONSULTORIA DE INFORMATICA NFS 016 - SSRG: Consultoria do PJ Sergio Alves (horas-extras), parcela 1/2.

57.O próprio histórico dos lançamentos efetuados na contabilidade também denotam claramente que a relação da ATP S.A. se dava na realidade com as pessoas físicas contratadas, e não com as interpostas empresas.

58. Ante todo o exposto, conclui-se que, de fato, a ATP S.A. buscou mascarar relações de emprego mediante a contratação de pessoas jurídicas unipessoais interpostas, se eximindo do correto cumprimento de suas obrigações, cerceando direitos trabalhistas e previdenciários e se esquivando do recolhimento dos tributos devidos.

59. Tal prática configura-se como simulação, ou seja, houve o afastamento do ato real (utilização de segurados empregados), com uma roupagem diversa (contratação de pessoa jurídica). Impõe-se aqui, portanto, aplicação do inciso VII do art. 149 do Código Tributário Nacional-CTN, verbis:

CTN – Lei n. 5.172/66 :

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII- quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;(grifamos)

60. O art. 9º da CLT declara nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na Consolidação, aplicando-se o princípio da primazia da realidade, de modo que os fatos aqui narrados e documentados sobrepõem-se aos aspectos formais que envolvem as contratações.

61. Deve, portanto, a empresa contratante ATP S.A. ser responsabilizada pelo reconhecimento da relação de emprego havida com os segurados empregados contratados, na forma dos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT e, conseqüentemente, por todos os encargos previdenciários incidentes sobre a remuneração dos mesmos, conforme art. 28, inc. I, da Lei n.º. 8.212, de 24 de julho de 1991. Seguem os dispositivos legais citados:

CLT – Decreto –Lei n. 5.452/43

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

(Parágrafo incluído pela Lei nº. 4.072, de 16-06-1962).(grifamos)(...)Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação. CLT – Decreto –Lei n. 5.452/43 :

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

(Parágrafo incluído pela Lei nº. 4.072, de 16-06-1962).(grifamos)(...)Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

62.Importante por fim ressaltar que a caracterização da utilização da força de trabalho de segurados empregados pela ATP S.A., mediante contratação de pessoas jurídicas, não importa em desconstituição ou não reconhecimento das mesmas. Afirma-se somente, conforme fartamente demonstrado, a existência de relação empregatícia de fato entre a ATP S.A. e os segurados contratados, no período fiscalizado, cuja remuneração recebida foi considerada como de natureza salarial, portanto como salário-de-contribuição para fins previdenciários.

63.O lançamento dos valores referentes a essa rubrica, considerados pela fiscalização, foram identificados pelo código de levantamento – PF, tendo sido calculadas e lançadas as contribuições dos segurados empregados, mediante aplicação da alíquota média de 8% (oito por cento).

(...).”

Por seu turno, a autoridade de piso ao arrostar o silogismo dantes transcrito, assim fez constar no corpo do voto condutor do julgado a parte dispositiva, (fls. 12.878-12.886), verbis:

“(…)

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Difícil a tarefa de segregar o planejamento tributário não abusivo do abusivo cujas hipóteses caracteriza este, são bastante diversificadas, pois vão desde a fraude à lei, o abuso de direito, o abuso de forma, até a falta de propósito negocial Para combater estes subterfúgios, a Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, introduziu um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 116. Parágrafo único.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O sistema antielisivo não está restrito ao referido comando normativo, mas encartado em várias normas do CTN, como por exemplo, a abstração da validade jurídica dos atos e da natureza de seu objeto ou de seus efeitos, conforme o inciso I do art. 118 do referido Código:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

Destarte, o fisco não necessita de autorização judicial para que se possa tributar a real operação ocorrida, até mesmo porque, no lançamento do crédito tributário, não se desconsidera a pessoa jurídica para atingir bens patrimoniais de seus sócios, nos termos do artigo 50 do Código Civil CC, mas apenas se verifica o fato tributável.

Portanto, seja com base nos princípios do parágrafo único do artigo 116, ou do artigo 118, ambos do CTN, o fisco não somente pode, mas deve efetuar o lançamento de ofício relativo ao real negócio jurídico celebrado, é o que impõe o referido Código, em seu artigo 142, parágrafo único, c/c o artigo 149, inciso VII.

Na mesma linha, o art. 129 da Lei 11.196, de 2005, que trata da prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas, seria aplicado apenas quando há similitude entre a forma e o negócio celebrado, mas não para encobrir a ocorrência do fato gerador, que é a situação que se deslumbra no presente processo.

Portanto, se configurados os elementos da relação de emprego, a Receita Federal do Brasil possui competência para alcançar a real capacidade contributiva dos sujeitos passivos, independente do conteúdo da decisão judicial ou arbitral,

aplicando aqui o art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, c/c o art. 12, inciso I, alínea “a”, o art. 28, inciso I, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e c/c art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999.

Assim sendo, os aspectos formais na contratação da prestação de serviços, de pessoas jurídicas interpostas ou diretamente de pessoas físicas, não irão distinguir qual o tipo de contrato celebrado, se cível ou de emprego.

Verifica-se, pois, que os princípios informativos do contrato de prestação de serviços, se de natureza cível ou de emprego, não serão definidos por aspectos formais e/ou de válida inerentes às relações jurídicas, mas sim por elementos fáticos a configurar a relação jurídica de emprego, dada a relevância destes elementos para efeitos tributários, que é o que importa, conforme anteriormente exposto como princípio do Direito Tributário.

Dessa feita, a alegação pontual do impugnante quanto ao equívoco do trabalho fiscal relativo à interpretação dos contratos não lhe favorece, eis que interessa, para entender e julgar a matéria, não são somente os aspectos formais da relação, mas o objeto real da contratação.

No caso em exame, consta no Relatório Fiscal, um extenso rol de elementos, que levaram a Auditoria a concluir pela desconsideração da personalidade jurídica para fins de aplicação da legislação previdenciária das empresas e indicaram que a verdadeira responsabilidade fiscal, sobre a contratação de segurados empregados, era de fato da empresa autuada ATP TECNOLOGIA E PRODUTOS SA.

Da análise do conjunto probatório e quadro fático, tem-se que esses elementos tomados isoladamente não seriam suficientes para justificar o procedimento fiscal extraordinário. No entanto, tem-se que visualizá-los dentro do contexto no qual se afiguram conjuntamente, o que revela exatamente a situação descrita no Relatório Fiscal, quanto à real finalidade da organização e funcionamento das empresas partícipes:

39. Os serviços contratados pela ATP S.A. junto a tais empresas possuem relação inequívoca com o objeto social da contratante, evidenciando a contratação de mão de obra especializada, através das empresas prestadoras interpostas, para execução de serviços diretamente associados à sua atividade fim.

41. Já as atividades contratadas junto às empresas prestadoras de serviço, de acordo com as cláusulas contratuais pactuadas, em seu escopo geral envolvem a execução de serviços diversos na área de informática/tecnologia da informação.

...

42. Percebe-se claramente aqui a relação inequívoca de tais atividades com o objeto social da contratante. De fato, não há como uma empresa que se propõe a desenvolver projetos de sistemas informatizados e a prestar serviços de assessoria e consultoria desses sistemas, além de comercializá-los, fazê-lo a contento sem a

contratação de desenvolvedores e analistas, gerentes de projetos, gerentes de conta, vendedores e supervisores.

44. As atividades que integram o objeto social de uma empresa indicam sua atividade fim, não sendo permitida sua terceirização, que deve se restringir somente às suas atividades meio, ou seja, aquelas não integrantes de seu objeto social. Ainda conforme o inciso I do mesmo Enunciado, é proibida a contratação de trabalhadores por empresa interposta, exceto nos casos de trabalho temporário, situação não aplicável ao caso em tela.

45. Apesar de indicar a não exclusividade da prestação de serviços por parte das contratadas em todos os contratos firmados, a ATP S.A. condiciona a atuação das supostas empresas mediante cláusulas que evidenciam tanto a subordinação hierárquica dos prestadores de serviço quanto sua dependência econômica e técnica, inerentes à uma relação de emprego.

46. Tais cláusulas, padronizadas, estipulam que a contratante ATP S.A.

determinará não só o local da realização dos trabalhos como também o horário de sua execução, condicionando ainda, à sua expressa autorização, o acesso físico das "pessoas jurídicas" às suas dependências. Há também a previsão, ainda, de supervisão direta da execução dos serviços a ser exercida pela contratante, mediante interlocutor indicado.

47. Outrossim, a existência de determinação contratual do cumprimento de 168(cento e sessenta e oito) horas/mês de trabalho, perfazendo uma média de 42(quarenta e duas) horas semanais de trabalho por contrato, enfatiza não só a não eventualidade e a pessoalidade na prestação de serviços, posto que se tornaria impossível a um contratado prestar serviços a outro empregador fora do horário acordado, como também a completa dependência econômica existente no vínculo contratual. De outro lado, resta claro também pela análise dos contratos firmados que os prestadores de serviço contratados não podem trabalhar de acordo com suas preferências ou sua vontade, nem seguir seus métodos próprios de trabalho, mas sim acatar a orientação técnica exclusiva do empregador.

48. Ainda com relação à pessoalidade na execução dos serviços, pela análise de documentos apresentados pela ATP S.A. e sua confrontação com a base de dados constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil-RFB, verificou-se que em todas as contratações atuavam efetivamente na prestação de serviços os sócios das empresas contratadas. A previsão contratual de utilização de "colaboradores" pelas empresas prestadoras na prática não aconteceu.

50. O comportamento errático das supostas pessoas jurídicas prestadores de serviço no que se refere ao cumprimento da legislação federal tributária também pôde ser constatado pelas consultas efetuadas pela fiscalização em Declarações do Imposto Retido na Fonte DIRF, em que a maioria das empresas prestadoras de serviço, apesar de apresentar faturamento médio mensal acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) junto à ATP S.A., não constam como beneficiárias de rendimentos

em nenhuma declaração. Quando houve a informação, a empresa ATP S.A. figura como principal fonte pagadora para as empresas prestadoras de serviço, sendo responsável por aproximadamente 95% (noventa e cinco por cento) da receita auferida pelas empresas contratadas no período fiscalizado.

Somente de maneira pontual, porém com valores insignificantes em comparação ao obtido junto à ATP S.A., verificou-se receita advinda de outra fonte pagadora (telas de consulta em anexo).

51. No tocante à remuneração devida aos prestadores, todos os contratados faziam jus a honorários fixos mensais, sendo previsto ainda o pagamento de horas extras, caracterizando a onerosidade e não eventualidade da prestação dos serviços. De fato, a utilização de notas fiscais de numeração sequencial pelos prestadores de serviço, conforme planilha de apuração anexa, demonstra mais uma vez não ter havido, como regra geral, enquanto vigente a contratação junto à ATP S.A. qualquer outra fonte de receita para as empresas contratadas.

52. Essa excessiva dependência de recursos do tomador de serviços põe em cheque a real capacidade econômica das supostas empresas prestadoras de serviço e, em última análise, sua própria finalidade, posto que de fato não assumem o risco econômico das atividades desenvolvidas. Esse é suportado totalmente pela contratante ATP S.A., única a apresentar condições econômico-financeiras suficientes para tanto.

53. Vê-se, portanto, pelo não cumprimento da legislação vigente, que a situação das empresas contratadas indica sua quase informalidade ou inexistência de atividade produtiva no período, o que somente vem demonstrar o intuito de interposição simulada na contratação das mesmas para atuação de seus sócios junto à ATP S.A. como empregados, efetivamente.

54. Outro ponto a ser destacado é a utilização de endereços como domicílio tributário semelhantes entre si por algumas das empresas prestadoras de serviço, conforme pesquisa efetuada nos dados cadastrais das mesmas junto à RFB, assim como a indicação do endereço do próprio sócio como endereço da empresa, a saber:

...

55. Cabe destacar, ainda, que a ATP S.A. concedia expressamente aos contratados mediante pessoa jurídica, conforme contrato, alguns benefícios inerentes à condição de segurados empregados, tais como a disponibilização de aparelhos de telefonia celular, reembolso dos gastos efetuados com combustível e despesas de hospedagem, alimentação e transporte. O Anexo III deste Relatório contém lançamentos contábeis que comprovam a existência dessas despesas.

56. Outra situação verificada foi o pagamento, mediante Nota Fiscal, não só de horas extras devidas às “pessoas jurídicas”, mas também de valores a título de PLR Participação nos Lucros e Resultados, conforme lançamentos contábeis identificados, como se se referissem a serviços/despesas extraordinárias. De fato,

conforme folha de pagamento rubrica 440, houve pagamento de participação de lucros e resultados aos empregados da ATP S.A., nas competências 02/2008 e 12/2008.

57. O próprio histórico dos lançamentos efetuados na contabilidade também denotam claramente que a relação da ATP S.A. se dava na realidade com as pessoas físicas contratadas, e não com as interpostas empresas

E, repita-se, os fatos isolados, por si só, não poderiam levar à desconsideração das pessoas jurídicas para fins de aplicação da legislação previdenciária. A universalidade de fatos e documentos discriminados no Relatório Fiscal é que respaldam o procedimento fiscal.

No Direito do Trabalho, que irradia seus efeitos para o Previdenciário, existe um princípio intitulado PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE, em que se afastam as formalidades para prestigiar a realidade, o que significa que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer. Em qualquer hipótese, os fatos devem prevalecer sobre o contido nos documentos.

Em procedimento fiscal de apuração de contribuição social convém destacar que a Auditoria Fiscal não estabelece vínculo trabalhista, mas apenas o constata em função das condições ambientais de trabalho, consubstanciados nos documentos correspondentes, e aplica os efeitos da seara previdenciária previstos no ordenamento jurídico.

Justamente com base nos comandos normativos citados é que, considerado os fatos e circunstâncias levantados pela Fiscalização, deve se buscar identificar a existência de razões de fato suficientes para dar viabilidade legal ao procedimento da desconsideração da personalidade jurídica das “empresas”.

Aliás, a previsão legal da possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica tem, ainda que em âmbito próprio, previsão no vigente Código Civil:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Assim, em que pese as alegações do defendente que repetidamente alega independência e autonomia das empresas referidas pela auditoria fiscal, mas cujo quadro fático é verossímil a favor da existência da comunhão de interesses que caracterizam a reunião de empresas consoante os referidos requisitos exaustivamente narrados no Relatório Fiscal:

Ora, a situação identificada não configura empresas com empregados ou com sócios atuando para um mesmo objeto social, ao contrário, são pessoas físicas que exercem atividades de forma pessoal à contratante, em cuja hipótese, os sócios

das empresas prestadoras de serviços à autuada não são administradores, mas sim trabalhadores com relação direta com aquela, ficando aqui aparente o elemento fático jurídico pessoalidade da relação de emprego.

Considerando que, nos negócios realizados, os serviços prestados pelos próprios sócios, demonstra que, por mais que a mesma tenha procurado dar forma à contratação de pessoas jurídicas, a realidade fática é outra, a de contratação de segurados empregados.

Conforme o Relatório Fiscal, não restou dúvida quanto à natureza do serviço prestado, cuja hipótese, pois, é de terceirização das atividades fim da autuada, restando saber, com base nos elementos apresentados pela fiscalização, frente aos argumentos de defesa, se isso resultaria na pessoalidade e subordinação dos sócios das contratadas com a fiscalizada.

Os vários Enunciados do TST, a citar, nº's 239, 256, 257 e 331, ressaltando a prestação de serviços de atividades fim das empresas, com o intuito de coibir fraudes trabalhistas, firmaram o entendimento de que as atividades possíveis de contratação por empresa interposta seriam as de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 1974), de vigilância (Lei nº 7.102, de 1983), as de conservação e limpeza, bem como as de serviços especializados ligados à atividade meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

Nessas considerações, as atividades fim são aquelas que dizem respeito aos objetivos da empresa, tais como a produção de bens ou serviços e a sua comercialização. Já as atividades meio são aquelas não essenciais, não coincidindo, pois, com os objetivos da empresa.

Em relação à pessoalidade, não resta dúvida que as empresas prestadoras por intermédio de seus sócios não poderiam se fazer substituir, considerando a especialidade dos serviços por eles realizados.

Por outro lado, a hipótese é de dependência jurídica, em razão das pessoas físicas dos sócios, das "empresas" contratadas, não estarem realizando um serviço certo, mas sim prestando serviços contínuos à fiscalizada em sua principal atividade e, em maioria, de forma exclusiva, com contratos com o mesmo prazo, prorrogações e conteúdos.

Vê-se, portanto, que os sócios das supostas pessoas jurídicas contratadas estavam à disposição da fiscalizada, se não cumprindo ordens, cumprindo suas determinações para a realização de sua atividade fim, de forma contínua e por conta e risco da contratante.

Em verdade, é a intervenção do poder jurídico do empregador na conduta de seus empregados na manutenção e adequação de suas atividades em favor de seu empreendimento empresarial.

A empresa contratante concedia alguns benefícios inerentes à condição de segurados empregados, tais como a disponibilização de aparelhos de telefonia

celular, reembolso dos gastos efetuados com combustível e despesas de hospedagem, alimentação e transporte.

Havia também o pagamento, mediante Nota Fiscal, não só de horas extras devidas às “pessoas jurídicas”, mas também de valores a título de PLR Participação nos Lucros e Resultados, conforme lançamentos contábeis identificados, como se referissem a serviços/despesas extraordinárias.

Todo conjunto fático probatório configurado nos autos caracteriza perfeitamente a condição de empregado, conforme previsto no artigo 3º da CLT e o artigo 12, inciso I, aliena “a”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Por fim, e de tudo acima exposto, podemos concluir, com base na forma de contratação, nas ordens de serviço, nas notas fiscais, bem assim nas atividades realizadas pelas contratadas, que a realidade não é a de execução de serviços por pessoas jurídicas interpostas, mas por pessoas físicas dos sócios, considerando, em linhas gerais, que:

- a) As pessoas jurídicas contratadas, nos negócios com a fiscalizada, são de aparência, pois ocorreu o abuso de forma nos contratados de prestação de serviços;*
- b) Os serviços são executados pelas pessoas dos sócios (intuitu personae trabalhista / previdenciário), não se podendo fazer substituir em razão do caráter especialíssimo pelo qual foram contratados;*
- c) Os serviços são não eventuais, tendo em vista a necessidade permanente dos trabalhadores para a execução do objeto da fiscalizada; d) A prestação dos serviços apresenta o elemento subordinação jurídica, porquanto os trabalhadores estão à disposição da fiscalizada para realizar serviços contínuos e necessários à atividade desta.*

A auditoria fiscal demonstrou, de forma inequívoca, que as pessoas jurídicas elencadas desenvolvem suas atividades estabelecendo relações que demonstram a unicidade de interesses e as alegações e documentos comprobatórios trazidos pelo impugnante não são capazes de elidir os fundamentos descritos no lançamento.

Assim, a auditoria fiscal agiu estritamente dentro dos parâmetros legais que lhe impõem os dispositivos contidos no art. 33 da Lei nº 8.212/91 e art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN. O procedimento adotado, fundamentado na legislação de comando – art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 e art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN, resta demonstrada a configuração dos elementos necessários e suficientes para a desconsideração da pessoa jurídica das empresas elencadas no Relatório Fiscal, e vinculação de todas as contribuições sociais à empresa autuada.

EFEITOS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Observa-se que os fatos descritos no relatório fiscal evidenciam uma situação fática completamente divergente da situação jurídica, que permite inferir que utilizou-se de empresa interposta para contratar empregados com redução de encargos previdenciários.

Os formalismos dos contratos de trabalho foram observados junto às empresas, todavia, nas relações trabalhistas/previdenciárias deve prevalecer a situação fática, sendo aplicável, ao caso, o princípio da primazia da realidade sobre a forma.

Por esse princípio a realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal utilizado para documentar o contrato, pois as circunstâncias e o cotidiano na relação trabalhista/previdenciária pode ser diversa daquilo que restou documentado. A essência do ato jurídico nesses casos é o fato e não a forma.

Assim, respaldado no princípio da primazia da realidade, nas normas previstas nos artigos 9º e 444 da CLT, no Enunciado 331 do TST, no artigo 142 do CTN, nº art. 33 da Lei nº 8.212/1991 e 229 § 2º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, que confere à fiscalização, no uso de sua atribuição funcional, a desconsideração do vínculo empregatício dos empregados da empresa FILIAL e o reconhecimento de vinculação com a empresa autuada, foi efetuado o presente lançamento com a consequente exigência legal das contribuições previdenciárias patronais.

Cita-se, ainda dentro dessa perspectiva, que o objeto da tributação será o negócio jurídico causal, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua utilização. E isso está consignado expressamente no Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 118— A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Ou seja, o fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes.

As alegações e documentos comprobatórios trazidos pelo impugnante não são capazes de elidir os fundamentos descritos no lançamento.

A fiscalização demonstrou, de forma inequívoca, que as pessoas jurídicas elencadas desenvolvem suas atividades estabelecendo relações que demonstram a unicidade de interesses, atuando como uma empresa única.

Desse modo, a fiscalização agiu estritamente dentro dos parâmetros legais que lhe impõem os dispositivos contidos no art. 33 da Lei nº 8.212/91 e art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN. O procedimento adotado foi fundamentado na

legislação de comando – art. 30, IX da Lei n.º 8.212/91 e art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN.

Nestes termos, não prosperam, então, os argumentos do interessado. O seguinte trecho extraído do Acórdão nº 0601380, de 07/10/2008, proferido pelo então Conselho de Recursos da Previdência Social, atual CARF, resume a legalidade do feito fiscal:

Nesse tom, é imperioso lembrar que no desenrolar de sua atividade, o agente público a serviço do Fisco Previdenciário não está, por efeito do princípio da primazia da realidade, necessariamente vinculado aos elementos formais apurados no contribuinte, sendo lhe mais do que faculdade, mas um dever aquilatar a verdade material, levantando e descortinando vícios e fraudes, procedendo com o enquadramento de situações fáticas à moldura legal, sempre que assim lhe restar convicto, ainda que abstraindo-se do eventual tratamento conferido pelo contribuinte aquela relação, e independente de provocação Judicial.

Nada há que se discutir que essa atuação não representa violação à competência jurisdicional, na medida em que a legislação tributária expressamente confere atribuição à autoridade fiscal para impor "sanções" sobre os atos ilícitos e viciados verificados no contribuinte, permitindo a aplicação da norma tributária material (arts. 142 e 149, IV do CTN), ainda que alheia à formalidade da situação encontrada. Portanto, é certo que a autoridade do no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar um pacto laboral onde o contribuinte entendia ou simulava não haver, e para tanto, está perfeitamente autorizada a desconsiderar atos, negócios e personalidade jurídica onde se apresentam manobras e condutas demonstradamente ilegais, com intuitos inequivocamente evasivos.

(...)

O contribuinte tem efetivamente, a teor do texto Constitucional que entre nós vigora, a liberdade em contratar pessoas jurídicas para prestar os serviços que lhe forem necessários, ainda que isso represente uma minoração no seu custo fiscal. Mas não tem, a pretexto de fazer uso do seu direito, a mesma liberdade quando seu objetivo ou o resultado prático da sua contratação, resultar em atos viciados na sua essência, mascarando uma realidade diversa da formalmente narrada, portanto, a liberdade constitucional de contratar, não permite a adoção de meios evasivos, objetivando a fuga da tributação imposta a todos.

Assim, os argumentos trazidos à baila pelo Contribuinte são insuficientes para demonstrar que a fiscalização teria se equivocado ao desconsiderar o pacto encontrado, não obtendo êxito em demonstrar que os segurados abrangidos nesta NFLD não seriam, de fato, seus empregados.

Portanto, correto o lançamento quanto à desconsideração da personalidade jurídica das empresas elencadas no Relatório Fiscal, e vinculação de todas as contribuições sociais à empresa autuada.

(...).”

Ainda sobre o tema atinente à aplicabilidade do 129 da Lei nº 11.196/2005, temos recente manifestação do STF, datada de 24/06/2024, relatoria do Ministro Dias Tóffoli, em análise de Agravo Regimental na Reclamação 65.612-RS, onde se encontrava em exame justamente a tese firmada na ADPF nº 324 e no Tema nº 725 de Repercussão Geral, em julgado que teria reconhecido o vínculo empregatício em detrimento de contrato de prestação de serviços médicos firmado entre as partes. Confira-se:

AG.REG. NA RECLAMAÇÃO 65.612 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

(...)DECISÃO:

Cuida-se de agravo regimental interposto por Roberto da Cunha Wagner, com o objetivo de submeter ao crivo do colegiado do Supremo Tribunal Federal decisão monocrática mediante a qual julguei procedente a reclamação para cassar o acórdão reclamado, por entender que o TRT da 4ª Região afrontou a tese firmada na ADPF nº 324 e no Tema nº 725 da Repercussão Geral ao reconhecer o vínculo empregatício em detrimento de contrato de prestação de serviços médicos firmado entre as partes.

Roberto da Cunha Wagner inicialmente requer “o cancelamento da certidão de trânsito e reconhecimento da tempestividade do presente agravo”, porquanto comprova a data da intimação efetuada pelo TRT e a fluência do prazo para a apresentação do presente recurso.

Argumenta que os paradigmas apontados como violados não se aplicam ao caso. Para isso, afirma que, “[a]inda que reconhecendo-se cogente a decisão do Supremo quanto à possibilidade de terceirização da atividade-fim, no caso em comento, o vínculo trabalhista existiu e a decisão do Tribunal ao analisar os fatos, prova testemunhal e todo o produzido na dilação probatória chegou a essa conclusão.

Ao longo da instrução restou comprovada a existência dos requisitos à concessão do vínculo laboral com a reclamada ora agravada, estando presentes os pressupostos contidos nos arts. 2º e 3º da CLT. A prova produzida demonstra que o agravante sempre recebeu tratamento de funcionário por parte da agravada e essa foi a conclusão do Tribunal na origem.

O fato da ADPF 324 e do Tema 725 fixado no STF permitirem a terceirização de atividade fim não significa automaticamente que toda contratação de PJ será válida impossibilitando a configuração do vínculo trabalhista.

Havendo o uso abusivo da terceirização e cumpridos os requisitos é possível a conclusão da relação jurídica trabalhista, mas não é o STF em sede de Reclamação o lugar para essa discussão, que foi efetivamente feita pelo TRT.

Inobstante tais argumentos, cumpre ressaltar que a relação de trabalho com a demandada/agravada iniciou em 1978, quando não se admitia a possibilidade sequer de terceirização de atividade-meio, que só veio a ser admitida em nosso ordenamento jurídico a partir de 1993 com a edição da súmula 331 do TST.

No caso dos autos, a atividade desempenhada pelo reclamante é atividade-fim, que só recebeu autorização legal para ser terceirizada com a promulgação das Leis n. 13.429/17 e 13.467/17, ou seja, quase 40 anos após o início do labor do agravante em prol da agravada, de onde se depreende que a terceirização imposta pela agravada à época dos fatos era absolutamente ilícita e irregular, razão pela qual deverá ser reconhecido o vínculo mantido entre as partes” (e-Doc. 28, p. 9-10).

Requer, assim, a reconsideração da decisão agravada ou que o presente recurso seja conhecido e julgado pelo órgão colegiado competente, para, ao final, ser a reclamação julgada improcedente.

É o relatório.

Preliminarmente, à Secretaria Judiciária para que torne sem efeito a certidão de trânsito em julgado em 19/03/2024 (edoc. 27).

Na sequência, tenho que assiste razão à parte agravante, devendo ser reconsiderada a decisão monocrática mediante a qual julguei procedente o pedido deduzido na presente reclamação.

A moldura fático jurídica subjacente ao Processo nº 0020063-56.2022.5.04.0772 - referente à relação jurídica entre Sociedade Beneficência e Caridade Lajeado e o beneficiário desta reclamação, Roberto da Cunha Wagner, para prestação de serviço na função de médico, foi solucionada à luz da primazia da realidade, com fundamento nos elementos concretos de prova e normas jurídicas que orientam a atuação judicante - não possui aderência estrita com os paradigmas, quais sejam, ADPF nº 324, na ADC nº 48, na ADI nº 5625 e no RE nº 958.252 (vinculado ao Tema nº 725 RG).

Não desconheço a existência de precedentes do STF (v.g. Rcl 47843 AgR, DJe de 7/4/22), nos quais o STF afirmou a licitude da “terceirização por ‘pejotização’, concluindo pela aderência estrita da temática com o julgado na ADPF nº 324 e a tese do Tema nº 725 RG, por se relacionar com a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho assentada nos precedentes obrigatórios, constituindo o fenômeno da contratação de profissional na forma de pessoa jurídica opção constitucionalmente admitida.

Contudo, no Processo 0020063-56.2022.5.04.0772, conforme consignado no acórdão proferido em sede de recurso ordinário, afastou-se a alegação de que a

parte beneficiária prestaria seus serviços como profissional autônomo, compreendendo a autoridade reclamada, a partir das provas produzidas nos autos, pelo preenchimento dos requisitos caracterizadores da relação de emprego. Vide trecho da decisão reclamada, na parte de interesse:

(...)Tem-se, portanto, que a presente reclamação veicula irresignação contra decisão fundada no conjunto fático-probatório do Processo nº 0020063-56.2022.5.04.0772, de modo que a pretensão dos autos demanda o revolvimento e reexame de fatos e provas do caso concreto, incompatível com a via reclamatória.

Essa conclusão está apoiada em reiterada jurisprudência do STF no sentido de que a reclamatória constitucional não se “configura instrumento viabilizador do reexame do conteúdo do ato reclamado” (Rcl nº 6.534/MA-AgR, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Celso de Mello, DJe-197 de 17/10/08), tampouco se admite seu emprego como “sucedâneo de ação rescisória, de recursos ou de ações judiciais em geral” (Rcl nº 23.157/BA-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe de 7/4/16).

Há, nesse contexto, absoluto descompasso entre a controvérsia proposta na presente reclamatória e os entendimentos vinculantes do STF indicados como paradigmas.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assentou parâmetros para a utilização da reclamação constitucional, dentre os quais se destaca a aderência estrita do objeto do ato reclamado ao conteúdo das decisões paradigmáticas do STF. Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, reconsidero a decisão agravada e, com fundamento no art. 21, §1º, do RISTF, nego seguimento à reclamação.

Comunique-se.

Publique-se.

Brasília, 24 de junho de 2024.

Ministro DIAS TOFFOLI

Relator

Documento assinado digitalmente

A decisão acima reproduzida, deixa claro que, a despeito da existência de precedentes daquela suprema Corte, nos quais se afirmou a licitude da “terceirização por “pejotização”, constituindo o fenômeno da contratação de profissional na forma de pessoa jurídica opção constitucionalmente admitida, foi afastada a alegação de que a parte beneficiária prestaria seus serviços como profissional autônomo, compreendendo a autoridade reclamada, a partir das provas produzidas nos autos, pelo preenchimento dos requisitos caracterizadores da

relação de emprego. Destarte, a querela foi solucionada à luz da primazia da realidade, com fundamento nos elementos concretos de prova e normas jurídicas que orientaram a atuação judicante, não possuindo aquela situação aderência estrita com os paradigmas (ADPF nº 324, na ADC nº 48, na ADI nº 5625 e no RE nº 958.252, vinculados ao Tema nº 725 RG).

Totalmente aplicáveis à situação ora objeto de Recurso Especial as conclusões acima reproduzidas, uma vez que se trata de relação originariamente contratual, firmada entre pessoas jurídicas, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu presente relação empregatícia, baseada nos elementos apontados no Relatório Fiscal e fundamentada na primazia da realidade. Portanto, correta a decisão recorrida, ao concluir pela necessidade de verificação quanto à ocorrência, ou não, de interposição de pessoas jurídicas, mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego, o que, em última forma, seria determinante para se constatar se os serviços foram, efetivamente, prestados pelas pessoas jurídicas contratadas (conforme previsto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005), ou pelas pessoas físicas (vínculo empregatício).

Na decisão recorrida prevaleceu o entendimento esposado no Voto Vencedor, no sentido de que as contratações realizadas se amoldariam a uma efetiva relação de emprego mediante verificação dos elementos caracterizadores de tal relação, que se entendeu presentes a partir da análise do caso concreto.

Tenho que foi minuciosa e exaustivamente demonstrada a ocorrência de efetivo vínculo empregatício, entre a recorrente e os prestadores de serviços, na decisão de primeira instância, proferida pela Delegacia de Julgamento de Campo Grande, motivo pelo qual peço vênia para sua parcial reprodução, na parte que trata da matéria:

“(…)

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Difícil a tarefa de segregar o planejamento tributário não abusivo do abusivo cujas hipóteses caracteriza este, são bastante diversificadas, pois vão desde a fraude à lei, o abuso de direito, o abuso de forma, até a falta de propósito negocial . Para combater estes subterfúgios, a Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, introduziu um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 116. Parágrafo único.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O sistema antielisivo não está restrito ao referido comando normativo, mas encartado em várias normas do CTN, como por exemplo, a abstração da validade jurídica dos atos e da natureza de seu objeto ou de seus efeitos, conforme o inciso I do art. 118 do referido Código:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

Destarte, o fisco não necessita de autorização judicial para que se possa tributar a real operação ocorrida, até mesmo porque, no lançamento do crédito tributário, não se desconsidera a pessoa jurídica para atingir bens patrimoniais de seus sócios, nos termos do artigo 50 do Código Civil CC, mas apenas se verifica o fato tributável.

Portanto, seja com base nos princípios do parágrafo único do artigo 116, ou do artigo 118, ambos do CTN, o fisco não somente pode, mas deve efetuar o lançamento de ofício relativo ao real negócio jurídico celebrado, é o que impõe o referido Código, em seu artigo 142, parágrafo único, c/c o artigo 149, inciso VII.

Na mesma linha, o art. 129 da Lei 11.196, de 2005, que trata da prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas, seria aplicado apenas quando há similitude entre a forma e o negócio celebrado, mas não para encobrir a ocorrência do fato gerador, que é a situação que se deslumbra no presente processo.

Portanto, se configurados os elementos da relação de emprego, a Receita Federal do Brasil possui competência para alcançar a real capacidade contributiva dos sujeitos passivos, independente do conteúdo da decisão judicial ou arbitral, aplicando aqui o art. 195, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal de 1988, c/c o art. 12, inciso I, alínea "a", o art. 28, inciso I, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e c/c art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999.

Assim sendo, os aspectos formais na contratação da prestação de serviços, de pessoas jurídicas interpostas ou diretamente de pessoas físicas, não irão distinguir qual o tipo de contrato celebrado, se cível ou de emprego.

Verifica-se, pois, que os princípios informativos do contrato de prestação de serviços, se de natureza cível ou de emprego, não serão definidos por aspectos formais e/ou de válida inerentes às relações jurídicas, mas sim por elementos fáticos a configurar a relação jurídica de emprego, dada a relevância destes elementos para efeitos tributários, que é o que importa, conforme anteriormente exposto como princípio do Direito Tributário.

Dessa feita, a alegação pontual do impugnante quanto ao equívoco do trabalho fiscal relativo à interpretação dos contratos não lhe favorece, eis que interessa, para entender e julgar a matéria, não são somente os aspectos formais da relação, mas o objeto real da contratação.

No caso em exame, consta no Relatório Fiscal, um extenso rol de elementos, que levaram a Auditoria a concluir pela desconsideração da personalidade jurídica

para fins de aplicação da legislação previdenciária das empresas e indicaram que a verdadeira responsabilidade fiscal, sobre a contratação de segurados empregados, era de fato da empresa autuada ATP TECNOLOGIA E PRODUTOS SA.

Da análise do conjunto probatório e quadro fático, tem-se que esses elementos tomados isoladamente não seriam suficientes para justificar o procedimento fiscal extraordinário. No entanto, tem-se que visualizá-los dentro do contexto no qual se afiguram conjuntamente, o que revela exatamente a situação descrita no Relatório Fiscal, quanto à real finalidade da organização e funcionamento das empresas partícipes:

39. Os serviços contratados pela ATP S.A. junto a tais empresas possuem relação inequívoca com o objeto social da contratante, evidenciando a contratação de mão de obra especializada, através das empresas prestadoras interpostas, para execução de serviços diretamente associados à sua atividade-fim.

41. Já as atividades contratadas junto às empresas prestadoras de serviço, de acordo com as cláusulas contratuais pactuadas, em seu escopo geral envolvem a execução de serviços diversos na área de informática/tecnologia da informação.

...

42. Percebe-se claramente aqui a relação inequívoca de tais atividades com o objeto social da contratante. De fato, não há como uma empresa que se propõe a desenvolver projetos de sistemas informatizados e a prestar serviços de assessoria e consultoria desses sistemas, além de comercializá-los, fazê-lo a contento sem a contratação de desenvolvedores e analistas, gerentes de projetos, gerentes de conta, vendedores e supervisores.

44. ... As atividades que integram o objeto social de uma empresa indicam sua atividade-fim, não sendo permitida sua terceirização, que deve se restringir somente às suas atividades meio, ou seja, aquelas não integrantes de seu objeto social. Ainda conforme o inciso I do mesmo Enunciado, é proibida a contratação de trabalhadores por empresa interposta, exceto nos casos de trabalho temporário, situação não aplicável ao caso em tela.

45. Apesar de indicar a não exclusividade da prestação de serviços por parte das contratadas em todos os contratos firmados, a ATP S.A. condiciona a atuação das supostas empresas mediante cláusulas que evidenciam tanto a subordinação hierárquica dos prestadores de serviço quanto sua dependência econômica e técnica, inerentes à uma relação de emprego.

46. Tais cláusulas, padronizadas, estipulam que a contratante ATP S.A. determinará não só o local da realização dos trabalhos como também o horário de sua execução, condicionando ainda, à sua expressa autorização, o acesso físico das “pessoas jurídicas” às suas dependências. Há também a previsão, ainda, de supervisão direta da execução dos serviços a ser exercida pela contratante, mediante interlocutor indicado.

47. Outrossim, a existência de determinação contratual do cumprimento de 168 (cento e sessenta e oito) horas/mês de trabalho, perfazendo uma média de 42 (quarenta e duas) horas semanais de trabalho por contrato, enfatiza não só a não eventualidade e a pessoalidade na prestação de serviços, posto que se tornaria impossível a um contratado prestar serviços a outro empregador fora do horário acordado, como também a completa dependência econômica existente no vínculo contratual. De outro lado, resta claro também pela análise dos contratos firmados que os prestadores de serviço contratados não podem trabalhar de acordo com suas preferências ou sua vontade, nem seguir seus métodos próprios de trabalho, mas sim acatar a orientação técnica exclusiva do empregador.

48. Ainda com relação à pessoalidade na execução dos serviços, pela análise de documentos apresentados pela ATP S.A. e sua confrontação com a base de dados constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil RFB, verificou-se que em todas as contratações atuavam efetivamente na prestação de serviços os sócios das empresas contratadas. A previsão contratual de utilização de "colaboradores" pelas empresas prestadoras na prática não aconteceu.

50. O comportamento errático das supostas pessoas jurídicas prestadores de serviço no que se refere ao cumprimento da legislação federal tributária também pôde ser constatado pelas consultas efetuadas pela fiscalização em Declarações do Imposto Retido na Fonte DIRF, em que a maioria das empresas prestadoras de serviço, apesar de apresentar faturamento médio mensal acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) junto à ATP S.A., não constam como beneficiárias de rendimentos em nenhuma declaração. Quando houve a informação, a empresa ATP S.A. figura como principal fonte pagadora para as empresas prestadoras de serviço, sendo responsável por aproximadamente 95% (noventa e cinco por cento) da receita auferida pelas empresas contratadas no período fiscalizado. Somente de maneira pontual, porém com valores insignificantes em comparação ao obtido junto à ATP S.A., verificou-se receita advinda de outra fonte pagadora (telas de consulta em anexo).

51. No tocante à remuneração devida aos prestadores, todos os contratados faziam jus a honorários fixos mensais, sendo previsto ainda o pagamento de horas extras, caracterizando a onerosidade e não eventualidade da prestação dos serviços. De fato, a utilização de notas fiscais de numeração sequencial pelos prestadores de serviço, conforme planilha de apuração anexa, demonstra mais uma vez não ter havido, como regra geral, enquanto vigente a contratação junto à ATP S.A. qualquer outra fonte de receita para as empresas contratadas.

52. Essa excessiva dependência de recursos do tomador de serviços põe em cheque a real capacidade econômica das supostas empresas prestadoras de serviço e, em última análise, sua própria finalidade, posto que de fato não assumem o risco econômico das atividades desenvolvidas. Esse é suportado totalmente pela contratante ATP S.A., única a apresentar condições econômico-financeiras suficientes para tanto.

53. Vê-se, portanto, pelo não cumprimento da legislação vigente, que a situação das empresas contratadas indica sua quase informalidade ou inexistência de atividade produtiva no período, o que somente vem demonstrar o intuito de interposição simulada na contratação das mesmas para atuação de seus sócios junto à ATP S.A. como empregados, efetivamente.

54. Outro ponto a ser destacado é a utilização de endereços como domicílio tributário semelhantes entre si por algumas das empresas prestadoras de serviço, conforme pesquisa efetuada nos dados cadastrais das mesmas junto à RFB, assim como a indicação do endereço do próprio sócio como endereço da empresa, a saber:

...

55. Cabe destacar, ainda, que a ATP S.A. concedia expressamente aos contratados mediante pessoa jurídica, conforme contrato, alguns benefícios inerentes à condição de segurados empregados, tais como a disponibilização de aparelhos de telefonia celular, reembolso dos gastos efetuados com combustível e despesas de hospedagem, alimentação e transporte. O Anexo III deste Relatório contém lançamentos contábeis que comprovam a existência dessas despesas.

56. Outra situação verificada foi o pagamento, mediante Nota Fiscal, não só de horas extras devidas às “pessoas jurídicas”, mas também de valores a título de PLR Participação nos Lucros e Resultados, conforme lançamentos contábeis identificados, como se se referissem a serviços/despesas extraordinárias. De fato, conforme folha de pagamento rubrica 440, houve pagamento de participação de lucros e resultados aos empregados da ATP S.A., nas competências 02/2008 e 12/2008.

57. O próprio histórico dos lançamentos efetuados na contabilidade também denotam claramente que a relação da ATP S.A. se dava na realidade com as pessoas físicas contratadas, e não com as interpostas empresas.

E, repita-se, os fatos isolados, por si só, não poderiam levar à desconsideração das pessoas jurídicas para fins de aplicação da legislação previdenciária. A universalidade de fatos e documentos discriminados no Relatório Fiscal é que respaldam o procedimento fiscal.

No Direito do Trabalho, que irradia seus efeitos para o Previdenciário, existe um princípio intitulado PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE, em que se afastam as formalidades para prestigiar a realidade, o que significa que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer. Em qualquer hipótese, os fatos devem prevalecer sobre o contido nos documentos.

Em procedimento fiscal de apuração de contribuição social convém destacar que a Auditoria Fiscal não estabelece vínculo trabalhista, mas apenas o constata em função das condições ambientais de trabalho, consubstanciados nos documentos

correspondentes, e aplica os efeitos da seara previdenciária previstos no ordenamento jurídico.

Justamente com base nos comandos normativos citados é que, considerado os fatos e circunstâncias levantados pela Fiscalização, deve-se buscar identificar a existência de razões de fato suficientes para dar viabilidade legal ao procedimento da desconconsideração da personalidade jurídica das “empresas” .

Aliás, a previsão legal da possibilidade de desconconsideração da personalidade jurídica tem, ainda que em âmbito próprio, previsão no vigente Código Civil:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Assim, em que pese as alegações do defendente que repetidamente alega independência e autonomia das empresas referidas pela auditoria fiscal, mas cujo quadro fático é verossímil a favor da existência da comunhão de interesses que caracterizam a reunião de empresas consoante os referidos requisitos exaustivamente narrados no Relatório Fiscal:

Ora, a situação identificada não configura empresas com empregados ou com sócios atuando para um mesmo objeto social, ao contrário, são pessoa físicas que exercem atividades de forma pessoal à contratante, em cuja hipótese, os sócios das empresas prestadoras de serviços à autuada não são administradores, mas sim trabalhadores com relação direta com aquela, ficando aqui aparente o elemento fático-jurídico pessoalidade da relação de emprego.

Considerando que, nos negócios realizados, os serviços prestados pelos próprios sócios, demonstra que, por mais que a mesma tenha procurado dar forma à contratação de pessoas jurídicas, a realidade fática é outra, a de contratação de segurados empregados.

Conforme o Relatório Fiscal, não restou dúvida quanto à natureza do serviço prestado, cuja hipótese, pois, é de terceirização das atividades-fim da autuada, restando saber, com base nos elementos apresentados pela fiscalização, frente aos argumentos de defesa, se isso resultaria na pessoalidade e subordinação dos sócios das contratadas com a fiscalizada.

(...)

Nessas considerações, as atividades-fim são aquelas que dizem respeito aos objetivos da empresa, tais como a produção de bens ou serviços e a sua comercialização. Já as atividades-meio são aquelas não essenciais, não coincidindo, pois, com os objetivos da empresa.

Em relação à pessoalidade, não resta dúvida que as empresas prestadoras por intermédio de seus sócios não poderiam se fazer substituir, considerando a especialidade dos serviços por eles realizados.

Por outro lado, a hipótese é de dependência jurídica, em razão das pessoas físicas dos sócios, das “empresas” contratadas, não estarem realizando um serviço certo, mas sim prestando serviços contínuos à fiscalizada em sua principal atividade e, em maioria, de forma exclusiva, com contratos com o mesmo prazo, prorrogações e conteúdos.

Vê-se, portanto, que os sócios das supostas pessoas jurídicas contratadas estavam à disposição da fiscalizada, se não cumprindo ordens, cumprindo suas determinações para a realização de sua atividade-fim, de forma contínua e por conta e risco da contratante.

Em verdade, é a intervenção do poder jurídico do empregador na conduta de seus empregados na manutenção e adequação de suas atividades em favor de seu empreendimento empresarial.

A empresa contratante concedia alguns benefícios inerentes à condição de segurados empregados, tais como a disponibilização de aparelhos de telefonia celular, reembolso dos gastos efetuados com combustível e despesas de hospedagem, alimentação e transporte.

Havia também o pagamento, mediante Nota Fiscal, não só de horas extras devidas às “pessoas jurídicas”, mas também de valores a título de PLR Participação nos Lucros e Resultados, conforme lançamentos contábeis identificados, como se referissem a serviços/despesas extraordinárias.

Todo conjunto fático probatório configurado nos autos caracteriza perfeitamente a condição de empregado, conforme previsto no artigo 3º da CLT e o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Por fim, e de tudo acima exposto, podemos concluir, com base na forma de contratação, nas ordens de serviço, nas notas fiscais, bem assim nas atividades realizadas pelas contratadas, que a realidade não é a de execução de serviços por pessoas jurídicas interpostas, mas por pessoas físicas dos sócios, considerando, em linhas gerais, que:

- a) As pessoas jurídicas contratadas, nos negócios com a fiscalizada, são de aparência, pois ocorreu o abuso de forma nos contratados de prestação de serviços;*
- b) Os serviços são executados pelas pessoas dos sócios (intuitu personae trabalhista / previdenciário), não se podendo fazer substituir em razão do caráter especialíssimo pelo qual foram contratados;*
- c) Os serviços são não eventuais, tendo em vista a necessidade permanente dos trabalhadores para a execução do objeto da fiscalizada;*

d) A prestação dos serviços apresenta o elemento subordinação jurídica, porquanto os trabalhadores estão à disposição da fiscalizada para realizar serviços contínuos e necessários à atividade desta.

A auditoria fiscal demonstrou, de forma inequívoca, que as pessoas jurídicas elencadas desenvolvem suas atividades estabelecendo relações que demonstram a unicidade de interesses e as alegações e documentos comprobatórios trazidos pelo impugnante não são capazes de elidir os fundamentos descritos no lançamento.

Assim, a auditoria fiscal agiu estritamente dentro dos parâmetros legais que lhe impõem os dispositivos contidos no art. 33 da Lei n.º 8.212/91 e art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN. O procedimento adotado, fundamentado na legislação de comando – art. 30, IX da Lei n.º 8.212/91 e art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN, resta demonstrada a configuração dos elementos necessários e suficientes para a desconsideração da pessoa jurídica das empresas elencadas no Relatório Fiscal, e vinculação de todas as contribuições sociais à empresa atuada.

(...).

Demonstrada assim, relação onerosa, direta, pessoal, não eventual (continua e habitual) e subordinada das pessoas físicas prestadoras dos serviços para com a ATP TECNOLOGIA E PRODUTOS caracterizados está o efetivo vínculo de emprego.

Conforme bem apontado no Voto condutor da decisão recorrida:

“(...

EFEITOS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Observa-se que os fatos descritos no relatório fiscal evidenciam uma situação fática completamente divergente da situação jurídica, que permite inferir que utilizouse de empresa interposta para contratar empregados com redução de encargos previdenciários.

Os formalismos dos contratos de trabalho foram observados junto às empresas, todavia, nas relações trabalhistas/previdenciárias deve prevalecer a situação fática, sendo aplicável, ao caso, o princípio da primazia da realidade sobre a forma.

Por esse princípio a realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal utilizado para documentar o contrato, pois as circunstâncias e o cotidiano na relação trabalhista/previdenciária pode ser diversa daquilo que restou documentado. A essência do ato jurídico nesses casos é o fato e não a forma.

Assim, respaldado no princípio da primazia da realidade, nas normas previstas nos artigos 9º e 444 da CLT, no Enunciado 331 do TST, no artigo 142 do CTN, nº art. 33 da Lei nº 8.212/1991 e 229 § 2º do Regulamento da Previdência Social/RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, que confere à fiscalização, no uso de sua

atribuição funcional, a desconsideração do vínculo empregatício dos empregados da empresa FILIAL e o reconhecimento de vinculação com a empresa autuada, foi efetuado o presente lançamento com a consequente exigência legal das contribuições previdenciárias patronais.

Cita-se, ainda dentro dessa perspectiva, que o objeto da tributação será o negócio jurídico causal, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua utilização. E isso está consignado expressamente no Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 118— A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se

I da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Ou seja, o fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes.

As alegações e documentos comprobatórios trazidos pelo impugnante não são capazes de elidir os fundamentos descritos no lançamento.

A fiscalização demonstrou, de forma inequívoca, que as pessoas jurídicas elencadas desenvolvem suas atividades estabelecendo relações que demonstram a unicidade de interesses, atuando como uma empresa única.

Desse modo, a fiscalização agiu estritamente dentro dos parâmetros legais que lhe impõem os dispositivos contidos no art. 33 da Lei n.º 8.212/91 e art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN. O procedimento adotado foi fundamentado na legislação de comando – art. 30, IX da Lei n.º 8.212/91 e art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN.

Nestes termos, não prosperam, então, os argumentos do interessado. O seguinte trecho extraído do Acórdão nº 0601380, de 07/10/2008, proferido pelo então Conselho de Recursos da Previdência Social, atual CARF, resume a legalidade do feito fiscal:

Nesse tom, é imperioso lembrar que no desenrolar de sua atividade, o agente público a serviço do Fisco Previdenciário não está, por efeito do princípio da primazia da realidade, necessariamente vinculado aos elementos formais apurados no contribuinte, sendo lhe mais do que faculdade, mas um dever aquilatar a verdade material, levantando e descortinando vícios e fraudes, procedendo com o enquadramento de situações fáticas à moldura legal, sempre que assim lhe restar convicto, ainda que abstraindo-se do eventual tratamento conferido pelo contribuinte aquela relação, e independente de provocação Judicial.

Nada há que se discutir que essa atuação não representa violação à competência jurisdicional, na medida em que a legislação tributária expressamente confere atribuição à autoridade fiscal para impor "sanções" sobre os atos ilícitos e viciados verificados no contribuinte, permitindo a aplicação da norma tributária material (arts. 142 e 149, IV do CTN), ainda que alheia à formalidade da situação encontrada. Portanto, é certo que a autoridade do Fisco Previdenciário, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar um pacto laboral onde o contribuinte entendia ou simulava não haver, e para tanto, está perfeitamente autorizada a desconsiderar atos, negócios e personalidade jurídica onde se apresentam manobras e condutas demonstradamente ilegais, com intuitos inequivocamente evasivos.

(...)

O contribuinte tem efetivamente, a teor do texto Constitucional que entre nós vigora, a liberdade em contratar pessoas jurídicas para prestar os serviços que lhe forem necessários, ainda que isso represente uma minoração no seu custo fiscal. Mas não tem, a pretexto de fazer uso do seu direito, a mesma liberdade quando seu objetivo ou o resultado prático da sua contratação, resultar em atos viciados na sua essência, mascarando uma realidade diversa da formalmente narrada, portanto, a liberdade constitucional de contratar, não permite a adoção de meios evasivos, objetivando a fuga da tributação imposta a todos.

Assim, os argumentos trazidos à baila pelo Contribuinte são insuficientes para demonstrar que a fiscalização teria se equivocado ao desconsiderar o pacto encontrado, não obtendo êxito em demonstrar que os segurados abrangidos nesta NFLD não seriam, de fato, seus empregados.

Portanto, correto o lançamento quanto à desconsideração da personalidade jurídica das empresas elencadas no Relatório Fiscal, e vinculação de todas as contribuições sociais à empresa autuada.

(...).”

Verifica-se, que o lançamento está amparado em robusta documentação e fundamentação.

4. Conclusão

Ante o exposto, conheço do presente Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É o meu voto.

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima

ACÓRDÃO 2001-008.699 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10166.720886/2012-14

DOCUMENTO VALIDADO